الأهرام

الاقتصادى

المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة السوفيتية

عرض وتحليل

الدكتور محمد عباس حجازى

ملحق يوزع مع عدد
١٥ فبراير ١٩٦٨

(٣)

المحاسبة فى مجالات
التخطيط والادارة السوفيتية

عرض وتحليل

الدكتور محمد عباس حجازى

ملحق يوزع مع عدد
١٥ فبراير ١٩٦٨

مقــــدمة

منــذ فترة قصيرة صــدر كتاب عن استخدامات المحاسبة في مجالات التخطيط والادارة بالاتحاد السوفيتي تأليف الدكتور روبرت كامبيل خريج جامعة هارفارد بالولايات المتحدة الامريكية

Accounting in Soviet Planning and Management by Robert W. Campbell, Cambridge, Massachusetts : Harvard University Press, 1963.

والمؤلف وهو أحد تلاميذ علم الاقتصاد قد اختار لنفسه أسلوبا فــريدا فى البحث ، فهو يحاول أن يدرس مدى تحقيق الــكفاية فى ادارة ومراقبة الاقتصاد السوفيتي من خــلال دراسته للتفاصيل الدقيقة للمحاسبة فى الاتحاد السوفيتي ، والواقع انه عندما يتم الربط بين المحاسبة وبين تحقيق الكفاية فى ادارة ومراقبة الاقتصاد القومى ، فان القواعد والاسس والاجراءات المتبعة فى المحاسبة ، وخطة الحسابات ، وشكل النماذج والتقارير ، وحتى التفاصيل الصغيرة للمحاسبة تكون ذات أهمية ومعنى كبيرين .

والمحاسبة اداة لا يمكن الاستغناء عنها فى أى نظام اقتصادى حديث ، ولكنها تلعب دورا أكثر أهمية فى ادارة ومراقبة الوحدات الاقتصادية الضخمــة الموجودة بالاتحاد السوفيتي ، فمــركزية التخطيط والرقابة من أعلى ، تعنى ضرورة الاعتماد على المحاسبة بدرجة كبيرة ، والواقع ان نشاط المشروعات فى الاتحاد السوفيتي

يغطيه نظام للمحاسبة يعتبر أكثر شمولاً من اى نظام محاسبى فى أى نظام اقتصادى آخر فى العالم .

وتخدم المحاسبة وظيفتين رئيسيتين فى النظام الاقتصادى الحديث :

١ – مصدر للكثير من البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

٢ – توفير المعلومات اللازمة لمراجعة ومراقبة الوحدات التابعة .

وتقوم محاسبة التكاليف بدور له أهمية خاصة فى تحقيق هاتين الوظيفتين ، ويبين الكاتب الارتباط الحيوى بين محاسبة التكاليف فى الاتحاد السوفيتى وبين تحديد الاسعار واتخاذ القرارات الاقتصادية وتحقيق الكفاية الانتاجية ، وفى الاقتصاد السوفيتى تترجم بيانات محاسبة التكاليف بصفة مباشرة الى أسعار دون وجود تدخل من جهاز معقد للسوق . ويمكن النظر الى الاقتصاد السوفيتى على أنه اقتصاد بدون أسواق بالمعنى الاقتصادى التقليدى للسوق ، ومعظم الاسعار يتم تحديدها بواسطة الدولة على أساس التقارير التى يعدها محاسب التكاليف ، ونظرا الى أن التكاليف تتخذ كأساس لتحديد الاسعار فان المؤلف يقوم بدراسة طرق حساب التكلفة ، ومشاكل تخصيص النفقات لفترات محاسبية مستقلة ومشاكل توزيع هذه النفقات على المنتجات المختلفة ، والواقع أن تخصيص النفقات لفترات محاسبية مستقلة وتوزيع هذه النفقات على منتجات معينة ، ينطوى على مشاكل نظرية معقدة ، ولذلك فان المؤلف يقوم بتقييم طرق حساب الاستهلاك وطرق تقويم الاصول الثابتة ، كما يتناول بالتحليل بعض المشاكل الخاصة بتوزيع النفقات على المشروعات المختلفة والمنتجات المتعددة والفترات المحاسبية .

والمظهر الثانى من مظاهر المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى الذى يكون محل دراسة المؤلف هو مدى فاعلية البيانات المحاسبية كأداة للرقابة الادارية ، اذ تبين السجلات المحاسبية للمشروع جميع نواحى الاداء فى الوحدة الاقتصادية معبرا عن هذه النواحى بقيم مالية ، وتعتبر محاسبة التكاليف ، بصفة خاصة ، أهم الوسائل التى يمكن أن يستخدمها رجال الادارة العليا فى تقييم ومراقبة كافة العمليات للوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابتهم ، وفى الاقتصاد السوفيتى هناك تركيز كبير على هذه الوظيفة المهمة من وظائف محاسبة التكاليف .

كما أن احدى نواحى النشاط المهمة للمشروعات المختلفة والتى يتم مراقبتها أساسا باستخدام البيانات المحاسبية هى نواحى النشاط التى تؤثر فى المخزون السلعى بأنواعه ، ولذلك فان المؤلف يقوم بدراسة طرق تحديد ومراقبة المخزون السلعى .

ويرتبط أرتباطا وثيقا بوظائف الرقابة ووظائف توفير البيانات والمعلومات ، الكفاية الفنية فى تطبيق المحاسبة نفسها ، فالمحاسبة عن عمليات النظام الاقتصادى تتطلب تخصيص موارد اقتصادية كبيرة . وتعتبر المحاسبة فى حد ذاتها صناعة مهمة بالرغم من تجزئتها بين الصناعات المختلفة ، ولذلك فان وسائل المعرفة فى المحاسبة تحتل مكانا مهما فى حد ذاتها يشبه المكان الذى تحتله وسائل المعرفة فى أى صناعة أخرى . كما أن فائدة المحاسبة لا تتوقف على أهمية المفاهيم المستخدمة ومدى ارتباط هذه المفاهيم بالنظام الاقتصادى فحسب ، ، وانما تتوقف فائدة المحاسبة أيضا على الدقة التى يمكن بها اثبات استخدام الموارد الاقتصادية ومدى التفاصيل التى يمكن الحصول عليها ، كما تتوقف أهمية البيانات التى يمكن الحصول عليها باستخدام محاسبة التكاليف على التفاصيل والسرعة التى يمكن بها تسجيل البيانات وتحليلها واعداد التقارير اللازمة للمسئولين ، ولذلك تناول المؤلف فى كتابه استخدام الوسائل الآلية فى المحاسبة بالاتحاد السوفيتى .

وقد دفعني الى عرض وتحليل هذا الكتاب الاسئلة التي اواجهها بصفتي أحد المسئولين عن تدريس المحاسبة في الجامعات المصرية ، فكثيرا ماتثار الاسئلة التالية : هل المحاسبة في الدول الشيوعية مختلفة عن المحاسبة فى الدول الرأسمالية ؟ وما هى نواحى الاختلاف ان وجدت ؟ واذا افترضنا أن هناك اختلافا ــ فهل هذا الاختلاف فى الاسس والمفاهيم ، أم ان هذا الاختلاف ينحصر فى الاجراءات والتطبيق العملى ؟ .

ونظرا لان مصادر المعلومات فى هذا الموضوع محدودة بدرجة كبيرة ، فقد اعتمدت أساسا فى اعداد هذا الملحق على ما ورد فى هذا الكتاب من قوانين وتعليمات رسمية صادرة فى الاتحاد السوفيتى ، وكذلك ما أشار اليه المؤلف على أنه ورد بمراجع وكتب المحاسبة بالاتحاد السوفيتى ، والى أن تتاح لنا الفرصة لدراسة النظام المحاسبى السوفيتى على الطبيعة ، فمن الضرورى الالتجاء الى مصادر المعلومات المتاحة .

وسنتناول فى هذا العرض ما يلى :

١ ــ الخصائص العامة للمحاسبة السوفيتية .
٢ ــ العلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى .
٣ ــ المحاسبة عن الاستهلاك فى الاتحاد السوفيتى .
٤ ــ تحقيق الرقابة على المخزون السلعى فى الاتحاد السوفيتى .
٥ ــ استخدام الوسائل الآلية فى المحاسبة بالاتحاد السوفيتى .
٦ ــ المحاسبة فى مجالات التخطيط والادارة بالاتحاد السوفيتى : تلخيص .

الفصل الأول

الخصائص العامة للمحاسبة السوفيتية

ان الانطباع العام الذى يتركه الكتاب لدى القارىء ، هو أن التطور التاريخى للمحاسبة فى الاتحاد السوفيتى يعتبر متحفا غنيا بالتجربة . **فمن وجهة النظر الرسمية ، تعتبر المحاسبة السوفيتية فى طبيعتها مشابهة للمحاسبة التقليدية فى الدول الرأسمالية ، ولكنها لم تكن كذلك دائما** ، ففى الفترة التى أعقبت الثورة السوفيتية كانت هناك حالة من حالات عدم التأكد عن الاشكال التى يجب أن تأخذها المحاسبة فى دولة شيوعية ، وخلال السنوات القليلة التى أعقبت الثورة السوفيتية ، نحيت المحاسبة التقليدية جانبا بصورة أو بأخرى ، واقتصر الامر على الاحتفاظ بالسجلات التاريخية لتسجيل انتقال السلع والمنتجات العينية والمحاسبة عن النفقات المعتمدة فى الميزانية . وتنزيل المحاسبة الى هذه الدرجة يرجع بصورة جزئية الى الحالة الاقتصادية التى كانت سائدة فى ذلك الوقت ، كما يرجع أيضا الى آراء بعض الكتاب بأن الشيوعية تتضمن نظاما اقتصاديا لا تستخدم فيه النقود ، فمثلا نجد أحد الكتب الصادرة عقب الثورة السوفيتية تتضمن عبارات تحتوى فى مضمونها ما يلى :

« مشكلة المحاسبة فى صورة وحدات عينية فى الاقتصاد الاشتراكى ، بتروجراد : ١٩٢١ » .

« يعتقد المؤلف أن سوء الحظ الذى لازمنا فى موضوع تنظيم المحاسبة يرجع الى أن المحاسبة الرأسمالية القائمة الان تداعتبرت حلا للمشكلة . .ان الدول الشيوعية لا تعتمد على القياس المالى للسلع والخدمات ، وانما تعتمد على القياس العينى للمنتجات والمواد الاولية ، وبصفة عامة تعتمد على جميع الموارد العينية التى تستخدم فى اشباع جميع الاحتياجات .. ولذلك فنحن نصدر حكم الاعدام على نظام القيد المزدوج فى المحاسبة ونؤكد أن هذا النظام وعلم المحاسبة بأكمله قد عاشا أكثر مما يجب فى النظام الشيوعى » .

وبطبيعة الحال ، فان الربط بين المحاسبة على أساس القيد المزدوج وبين القياس المالى للقيمة يعتبر أمرا غير صحيح ، فالاساس فى المحاسبة على أساس القيد المزدوج يتوقف على الوصف المزدوج لمجموعة من العمليات ، وفى مبدأ ان كل عملية يجب أن تنعكس فى الحسابات بحيث يكون الجانب المدين مساويا للجانب الدائن ، ومن ثم فان المتطلب الحتمى الوحيد للمحاسبة على أساس القيد المزدوج هو أن يكون هناك سبب منطقى للوصف المزدوج ووحدة عامة للقياس — مالية أو عينية — تتخذ أساسا لتسجيل العمليات .

وفى الواقع نجد أن فى الوقت الذى ساد الاعتقاد بأنه سيتم الاستغناء عن النقود كمقياس للقيمة وأن وحدة العمل Labor Unit ستصبح الاساس فى تحديد القيمة ، كانت هناك عدة اقتراحات لتحويل نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج الى نظام يقوم على أساس قياس القيمة فى صورة وحدات عمل

بدلا من وحدات النقد (راجع على سبيل المثال : « المفاهيم العامة للتنظيم والمحاسبة فى ادارة وحدات الانتاج والمؤسسات التابعة للمجلس الاعلى للاقتصاد القومى ، موسكو : ١٩١٩ »

A. Gorbachev, *Obshchiya poniatiya ob organizatsii i uchete Khozyaystva predpriyatii i uchrezhdenni.*
راجع أيضا : « المحاسبة والهرب من الهلاك ، كييف : ١٩٢١ » ،
A. Dembo Uchet i preodolenie razrukhi

ومع هذا ، فان هذا النوع من التفكير لم يستمر لفترة طويلة ، فاتباع السياسة الاقتصادية الجديدة ، وتقديم مبدأ «خوزراشيت» المشروح فيما بعد ، واعادة تنظيم الصناعة فى سنة ١٩٢١ ، تتضمن بوضوح استخدام المحاسبة التقليدية على اساس قياس القيمة بوحدات نقدية ، وفى سنة ١٩٢٣ أصدر الحزب الشيوعى بيانا يؤيد فيه بوضوح نظام القيد المزدوج وكانت بعض فقرات هذا البيان تشير الى معنى مماثل لما يلى :

« قرارات الحزب الشيوعى بالاتحاد السوفيتى » :

« فى الظروف التى نمر بها حاليا ، فان المراجعة المستقلة والتدقيق الذى يمكن الاعتماد عليه فى التحقق من صحة عمليات المشروعات وعمليات الدولة ، يمكن أن تتم فقط عن طريق النتائج الملموسة كما تتضح من الميزانية العمومية ، وبدون امساك دفاتر تشمل الاقتصاد بأكمله من أعلى الى أدنى ، وبدون نظام لمحاسبة التكاليف يتم تصميمه طبقا للاسس العلمية ، ويحدد التكاليف الحقيقية لمنتجات الصناعات المختلفة ، لا يوجد ضمان لعدم الاختلاس أو الاسراف فى استخدام الثروات المؤممة ، وفى حالة اختفاء هذه النظم فان ممتلكات الدولة ستجد منافذ الى التحول الى ملكيات خاصة » .

ومنذ صدور هـذا البيان فى سنة ١٩٢٣ لم يصدر أى اقتراح بالابتعاد عن المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، ولكن هنـاك اقتراحات وأبحاث فى نظرية المحاسبة تقدم من وقت الى آخر ، وتبين انه فى النهاية ستتم المحاسبة على أساس وحدة العمـل بدلا من وحدة النقد ولكن من المسلم به الان فى الاتحاد السوفيتى أن استبدال النقود بوحدات العمل كأساس للمحاسبة لن يؤدى الى الاستغناء عن امساك الدفاتر طبقا لنظام القيد المزدوج .

وعملية أقلمة المحاسبة الرأسمالية لخدمة الإقتصاد السوفيتي المخطط ، أصبحت ميسورة بدرجة كبـيرة بفضـل اتباع مبـدأ « خوزراشيت » فى الادارة السوفيتية . وطبقا لهذا المبدأ تعطى الوحدات الاقتصادية صفـة الشركات وتخول سلطات استخدام الموارد المخصصة لها ، وابرام العقود ، والقيام بمختلف نواحى النشاط الاقتصادى ، ويتم تسوية معاملات الوحدة الاقتصادية مع باقى الوحدات الاقتصادية الاخرى باستخدام النقود ، وبصفـة عامة فانه من المفروض أن تغطى جميع النفقات الخاصة بالوحدة الاقتصادية من الايرادات التى تحققها هذه الوحدة ، ولذلك فانه من **الناحية المحاسبية البحتة** ، تختلف الوحدة الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى اختـلافا يسـيرا عن المشروع الرأسمالى ، ويمـكن المحاسبة عن عمليات الوحـدة الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى باستخدام مجموعة الحسابات التقليدية المعـروفة ، ويتم ادارة جميع وحدات الانتاج تقريبا فى الاقتصاد السوفيتى طبقا لمبـدأ « خوزراشيت » ، ومع هذا فان الطبيعة الخاصة المميزة للوحدات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى ينعكس أثـرها على الاستقرار والتفسير والمغزى الاقتصادى للارقام التى تظهـرها المحاسبة ، **فالمشروع السوفيتى يحقق أرباحا وتبين حسابات النتيجة للمشروع**

مقدار هذا الربح ، ولكن ترجمة وتقييم الربح يختلف فى المشروع السوفيتى عنه فى المشروع الرأسمالى بسبب اختلاف درجة استقلال المشروعات فى النظامين ، كمـا أن كيفية التصرف فى هـذا الربح تختلف فى النظامين ، وبالاضافة الى هذا فان أنواع القيمة التى تعبر عنها أرقام المحاسبة فى النظام السوفيتى تختلف عن أنـواع القيمة التى تعبر عنها الارقام المحاسبية فى النظام الرأسمالى ، فالميزانية العمومية للمشروع السوفيتى لا تبين أى قيمة للاراضى أو الموارد الطبيعية الاخرى التى يستخدمها المشروع نظرا الى أن القيمة فى نظر السوفيت لا تشمـل الاراضى والموارد الطبيعيـة الاخرى ، ومع هذا ، فان اسس المحاسبة الرأسمالية استخدمت فى النظام السوفيتى دون أى صعاب تذكر .

وبغض النظر عن أوجه التشابه هذه بين المحاسبة السوفيتية والمحاسبة الرأسمالية ، فان الاولى تبين بوضوح أثـر التخطيط المـركزى والرقابة المـركزية . وكما يبـين الـكتاب السوفيت فان المحاسبة فى الاقتصاد المركزى المخطط تتوقف عن كونها أداة للوفاء باحتياجات كل مشروع على حدة لاغراض الادارة الداخلية، وتتسم بخاصية أكثر عمومية وهى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق التخطيط والرقابة من أعلى ، فالمخططون يحتاجون الى كمية هائلة من البيانات والمعلومات لاغراض التخطيط المركزى . كما أن من يناط بهم متابعة الخطة الموضوعة ، يجب أيضا أن تتوافر لديهم بيانات ومعلومات تفصيلية عن الاداء الفعلى ، وفى مثل هذه الحالة يكون من الضرورى تصميم النظـام المحاسبى لتوفـير البيانات بالشكل الـذى تتطلبه السلطـات المركزية القائمة على شـئون التخطيط والرقابة ، كما أن المفاهيم والمصطلحات والتبويبـات

المستخدمة فى الوحدات الاقتصادية ، يجب أن تتفق مع المفاهيم والمصطلحات والتبويبات التى تخدم المخططين والقائمين بعمليات المتابعة . ويمكن ايضاح هذه النقطة بمثال عن نظام المحاسبة عن الاجور . فأحد الارقام التجميعية التى يهتم بها المخططون بدرجة كبيرة ، هو مقدار المدفوعات النقدية الكلية للجمهور ، ومهما كان النظام المحاسبى الذى يجده المشروع مناسبا لتبويب النفقات الخاصة به لاغراض الادارة الداخلية ، فانه من الضرورى أن يتم تصميم دليل الحسابات فى هذا المشروع بحيث يمكن تمييز المدفوعات النقدية للجمهور ، وبالمثل حتى يمكن تحقيق الرقابة ، فان تقارير المحاسبة عن العمليات الفعلية لا يمكن أن تستخدم كأساس لمتابعة الاداء ومقارنة النتائج الفعلية بالخطط الموضوعة الا اذا كانت تبويبات التكاليف الفعلية وتخصيص هذه التكاليف ، متفقة تماما مع القواعد المتبعة فى تصميم ووضع الخطط المختلفة .

وحتى يمكن الوفاء بهذه الاحتياجات التى تنشأ فى الاقتصاد المخطط ، **فان اجراءات المحاسبة فى المشروعات السوفيتية تسير على قواعد وأسس يتم تحديدها بواسطة سلطة مركزية عليا ، كما أنها تتصف بدرجة عالية من التوحيد والتنميط .**

وترجع أولى الخطوات المتخذة لتوحيد وتنميط اجراءات المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى الى سنة ١٩٢٦ ، اذ اصدر المجلس الاعلى للاقتصاد القومى USNKH تعليمات باتباع نظم موحدة لمحاسبة التكاليف فى قطاعات معينة من الاقتصاد القومى ، كما تم فى سنة ١٩٢٦ اتباع قواعد موحدة لتصوير الميزانية العمومية وتقييم كل بند من بنود المركز المالى ، وقد تم فى أوائل الثلاثينيات وضع أول خطة لدليل حسابات موحد للمشروعات الصناعية فى

الاتحاد السوفيتي ، كما أن أهم حركة لاعادة تصميم النظام المحاسبي ليلائم احتياجات التخطيط المركزي ، تمت أيضا في أوائل الثلاثينيات مع بدء التركيز على الصناعة ، فبمقتضى القرارات الصادرة في ٩ مايو سنة ١٩٢٩ و ١٧ ديسمبر سنة ١٩٣١ ، تكونت لجنة الجوس (حل محلها فيما بعد الجهاز المركزي للمحاسبات الاقتصادية القومية) وعهد اليها بمهمة وضع « نظام موحد للمحاسبة عن العمليات في الاقتصاد القومي » بحيث يؤدي هذا النظام الى أدماج وتوحيد جميع نظم امساك الدفاتر على أساس مجموعة موحدة من المستندات الاصلية في أي من الوحدات الاقتصادية ، كما أصبح من مهام هذه اللجنة (وقد حل محلها فيما بعد الجهاز المركزي للمحاسبات الاقتصادية القومية) مراجعة واعتماد جميع التعليمات الخاصة بالمحاسبة وجميع النماذج المحاسبية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية ، وقد تطلبت التشريعات الاخرى الصادرة في هذا الوقت أن تقوم كل وحدة اقتصادية بانشاء ادارة مستقلة للمحاسبة يرأسها محاسب يكون مسئولا عن تنفيذ التعليمات التي تصدر اليه من أعلى ، كما تم تحديد سلطته ومسئوليته تحديدا تاما . وقد استبدل بمعظم هذه التشريعات تشريعات أخرى حديثة ، كما أن وزارة المالية بالاتحاد السوفيتي أصبح لها سلطة اعتماد جميع التشريعات المتعلقة بالمحاسبة ، ولكن المبادىء العامة الخاصة بوضع الاجراءات المحاسبية المتبعة تحت رقابة سلطة مركزية بقيت كما هي من أوائل الثلاثينيات حتى وقتنا هذا ».

ويعتبر صبغ المحاسبة في المشروعات المختلفة بصبغة التوحيد أمرا حتميا تتطلبه طبيعة النظام الاقتصادي في الاتحاد السوفيتي .

وان كان المؤلف يرى أن هذا التوحيد قد أدى الى آثار عكسية على مستوى الوحدات الاقتصادية بأن أصبح النظام الموحد أداة للرقابة الخارجية وقلل من المرونة التى تجعل من النظام المحاسبى أداة فعالة للادارة على مستوى الوحدة الاقتصادية .



الفصـــل الثانى

العـــلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى

من البديهى أن كفاية أو فائدة النظـــام المحاسبى تتوقف على الاهداف التى يخدمها ، ونوع التنظيم الموجود ، والمجال الــذى يعمل فيه النظام ، ولـــا كان المجال الذى تستخدم فيه محاسبة التكاليف فى الاتحاد السوفيتى يختلف كلية عن المجالات التى تستخدم فيها محاسبة التكاليف فى اقتصاديات الدول التى تعتمد على جهاز السوق ، فان الخطوة الاولى يجب أن تكون وصف هـــذا المجال وشرح المتطلبات المرجوة من محاسبة التكاليف فىالاتحاد السوفيتى .

وأحد الصفات المهمة المميزة للاقتصاد السوفيتى هو أن **نظـــام الاسعار بأكمله تقريبا يتم تحديده على أساس أرقام المحاســـبة فقط ودون تدخل من أى جهاز معقد للسوق** ، ويرى مؤلف الكتاب أنه ، لاغراض متعددة ، يكون من المفيد أن ننظر الى الاقتصـــاد السوفيتى كشركة واحدة عملاقة تضم جميع أنواع النشاط الانتاجى تقريبا فى الاقتصاد القومى ، واعتبار الاقتصاد السوفيتى كوحـــدة واحدة من وجهة النظر المحاسبية ، يقوم على أن الاتصال بـــين الاجزاء المتعددة للاقتصاد القومى يتم عن طريق التوجيه والادارة المركزية بدلا من جهاز السوق فى الدول الرأسمالية . فوحـــدات الانتاج المختلفة فى الاتحاد السوفيتى ليست مستقلة بالنسبة الى عملياتها والقرارات التى تتخـــذها ، ولكن يفترض أنها خاضعـــة لمشيئة وادارة واحدة ، كما أن العمليات التى تحدث بين الوحدات

الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى لا تكون عبارة عن تفاعل بين قوتين منفصلتين كما يحدث فى النظام الرأسمالى ، وانما تشبه هذه المعاملات — كما يقول المؤلف — تعامل اليد اليسرى مع اليد اليمنى ، وتظهر حدود هذه الشركة عندما تتعامل مع الجمهور ومع الشركات فى البلدان الاخرى لان هذه المعاملات تخضع الى حد بعيد لجهاز السوق بدلا من خضوعها للتوجيه الادارى المركزى .

ومحاسبة التكاليف فى هذه الشركة العملاقة الافتراضية تختلف فى أساسها وترتبط بعلاقات مختلفة بالنسبة للعمليات الحسابية الاقتصادية وتخصيص الموارد عما هو الحال فى الاقتصاد الرأسمالى . ففى النظام الاخير نجد أن محاسبة التكاليف هى أداة لخدمة أهداف الشركات الخاصة وليس هناك أى فائدة من تقييم محاسبة التكاليف خارج حدود الوحدة الاقتصادية فى النظم الرأسمالية ، ولذلك فان مفهوم التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية هو المفهوم الوحيد فى الاقتصاد الرأسمالى ، وترتبط محاسبة التكاليف فى النظم الرأسمالية ارتباطا غير مباشر بعملية تخصيص الموارد ، وليس هناك أى معنى للتساؤل عما اذا كانت التكلفة — كما يتم حسابها على مستوى الوحدة الاقتصادية تتفق مع التكلفة من وجهة نظر الاقتصاد القومى حتى يمكن اتخاذها كأساس للقرارات الحكيمة على مستوى الاقتصاد ككل .

وتتضمن التصرفات الرشيدة فى الاقتصاد الرأسمالى سؤالين منفصلين : فرجال الاقتصاد يهتمون بمدى الكفاية فى هيكل السوق بالدرجة التى يؤثر بها هذا الهيكل فى تخصيص الموارد ، ومفهوم القيمة فى النظريات الاقتصادية هو الاسعار أو الاثمان ، ويهتم المحاسبون بمدى كفاية المحاسبة ، بمعنى أن اهتمامهم عند تقييم محاسبة التكاليف ينصب على ما اذا كان هذا النظام يمكن المشروعات من أن تكون وحدات تعمل على تحقيق أقصى أرباح ممكنة طبقا لافتراضات الاقتصاديين . وبالرغم من أن كلا السؤالين يجب أن

يكونا محل اعتبار عند تقييم اقتصاد السوق ، الا أنه من الممكن مناقشة كل منهما مستقلا عن الاخر . أما فى الشركة الواحدة الافتراضية التى تشمل الاقتصاد السوفيتى بأكمله ، فان هذا التمييز بين الاسعار وبين التكاليف يتلاشى ، وبصفة رسمية ، من الممكن تمييز نوعين من انواع القيمة بحسب ما اذا كان ذلك يشمل أرقام التكلفة المحسوبة بواسطة المحاسبين عن النشاط الداخلى للمشروع أو تلك التى تلصق بعمليات المشروع ، ومع هذا فانه من وجهة نظر أعلى وأعم وأشمل ، وجهة نظر الادارة المركزية فى موسكو ، فان هذا التمييز ليس له معنى ، فهو لا يقوم على أساس التمييز بين سلوك السوق وبين المفاهيم المحاسبية المتبعة فى الوحدات الاقتصادية ، وانما يقوم فقط على اساس ما اذا كانت القيمة المحددة لسلعة معينة قد تم حسابها على أساس قاعدة محاسبية مطبقة على مستوى الوحدة الاقتصادية ، أو على أساس مفهوم محاسبى صادر عن المحاسبين فى الادارة المركزية ، فمثلا يتم تحديد تكلفة الفحم باستخدام القواعد المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ، بينما يتم تحديد سعر الفحم على أساس قواعد محاسبية صادرة عن مستويات أعلى من المستويات الادارية فى الوحدة الاقتصادية . ويعتمد تحديد الاسعار أساسا على البيانات المحاسبية ، فعملية التسعير فى الاقتصاد السوفيتى عبارة عن عملية اضافة للتكلفة التى تظهرها الوحدة الاقتصادية ، وتتم هذه الاضافة عن طريق سلطات أعلى من السلطة فى الوحدة الاقتصادية .

ونتيجة للنظر الى الاقتصاد السوفيتى بهذا المعنى ، فان الاسئلة المتعلقة بالحكمة فى حساب التكاليف لا يمكن تقسيمها تقسيما فاصلا بين المحاسب والاقتصادى ، فالمشكلة تمثل حدودا مشتركة يحس فيها كل من المحاسب والاقتصادى أن الارض غير مألوفة ، وأن الادوات والمفاهيم التقليدية غير مناسبة ، **فالاقتصادى مثلا سيجد من الصعب تطبيق أفكاره من القيمة فى نظام يفتقر الى الاسواق ويتم تحديد الاسعار فيه طبقا لاجراءات محاسبية معينة ، وعلى العكس من ذلك ، فان المحاسب عندما يعالج وحدة اقتصادية ضخمة**

تشمل الاقتصاد بأكمله ، يجب أن يضيف جرعة كبيرة من النظرية الاقتصادية الى مفاهيمه ونظرته الى محاسبة التكاليف كأداة على مستوى الوحـــدة الاقتصادية ، وبذلك يمـــكنه الخروج بمحاسبة التكاليف من نطاق الوحدة الاقتصادية الى نطاق أعم وأشمل وهو نطاق الاقتصاد كـــكل .

التخطيط الرشـــــيد والـــــدور الذى تـــؤديه الارقام القياســـية للقيمـــــة

عند ترجمة وتقييم نظام محاسبة التكاليف السوفيتى ، فان المهمة الاولى هى ايضاح أهداف محاسبة التكاليف فى الاقتصاد السوفيتى وتبيان العلاقة بين هذه الاهداف وبين المشكلة العامة فى الحسابات الاقتصادية ، وبالنظر الى هـــذا الموضوع فى أوسع مفهوم ، فان مشكلة المخططين السوفيت هى « المشكلة الاقتصادية العالمية » أى بشكلة تحقيق أفضل تخصيص ممكن للموارد النادرة . فمن ناحية ، يواجه المخططون السوفيت مجموعة من احتمالات الانتاج الممكنة على أساس الامكانيات المتوافرة والموارد المتـــاحة ، ومن ناحية أخرى ، يواجهون أهدافا يراد تحقيقها . والتصرف الاقتصادى الرشـيد يعنى تحقيق أقصى ما يمـــكن فى المعنى الحدى ، ويتحقق التخطيط الاقتصادى الامثل ، أو بمعنى آخـــر من الممكن تحقيق التوازن الاقتصادى عنـــدما تكون معدلات الاحلال الحدية بـــين المنتجات النهائية المفضلة مساوية لمعدلات التحويل الحدية لهـــذه المنتجات كما يتضح من امكانيات الانتاج المتاحة ، ومن الواضح ، أن معظم جهاز النظرية الحـــديثة للقيمة ينطبق على الاقتصـــاد السوفيتى ، كما أن هناك مجموعة من القيم لجميع مكونات الانتاج النهائى مرتبطة بالتخصيص الامثل للموارد ، وعلاوة على هـــذا ، فان وضع أسعار افتراضية على أساس التوازن الاقتصادى طبقا لوظيفة الانتاج يؤدى الى تحديد مقادير القيمة والتكلفة للانتـــاج

الوسيط والموارد الاولية ، وفى رأى المؤلف ، أنه يجب تصميم قواعد التسعير والمحاسبة بحيث تكون القيمة والتكلفة التى يتم حسابها على أساس هــذه القواعد متفقة تقريبا مع القيمــة والتكلفة على أساس تحقيق التوازن الاقتصادى الامثل .

ومن الممكن ، من الناحية النظرية ، معالجة مشكلة التخصيص الامثل للموارد فى الاتحاد السوفيتى دون الرجوع الى أى قيم مالية . فاذا تيسر لسلطات التخطيط المركزى الحصول على المعــلومات الكافية الخاصة بامكانيات الانتاج فى الاقتصاد السوفيتى ، مثــل وجود جداول تفصيلية للمدخلات والمخرجات او بعض النمــاذج التخطيطية الاخرى للانتاج ، فانه من الممكن تحديد معدلات التحويل الحدية بين المنتجات النهائيــة فى صورتها العينية ومقارنة هــذه المعدلات بمعدلات الاحلال الحدية لهذه المنتجات والتى من الممكن أن تشتق من معايير التفضيل فى الاتحاد السوفيتى . وعلاوة على هذا ، فانه من الممكن وضع خطــة لتخصيص الموارد فى صورة عينية أو فى صورة وحدات فنية قياسية على ضوء العلاقات الفنية للانتاج . وبديهى أنه فى مثل هذه الحالة ، فان نوع القيمة التى يتم تحديدها لــلانتاج الوسيط والموارد الاولية تعتبر بمثابة عجلة خامسة . وستكون هناك مجموعة من الارقام القياسية للقيمــة يتضمنها الحل الامثل لمشكلة تخصيص الموارد ، ولكن هذه الاسعار لن يكون لها أى قيمة تخطيطية واضحة ، ويمكن أن يتم الصــاق أسعار بالسلع عند كل نقطة من نقاط تحويل المنتجات ، ولكن نظرا الى أن هذه الاسعار لن تؤثر فى أى قرار تخطيطى ، فانه من الممكن أن يتم تحديد هذه الاسعار بطريقة أو بأخرى دون أن يكون لذلك أى تأثير على عمليــة التخطيط ، واذا كانت الاسعار تعتبر عجلة خامسة ، فان نظام القيد المزدوج ونظام محاسبة التكاليف يعتبر بمثابة عجلة سادسة بالنسبة لعمليات التخطيط ، فمازال من الممكن أعداد تقارير محاسبية ، ولكن اذا كان المخططون قد قاموا بعملهم على أساس المعايير الفنية الدقيقة للانتاج فان محاسبة التكاليف

زائدة من ناحية قياس التكاليف بالمقارنة مع المنافع كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية (بالرغم من أن محاسبة التكاليف فى صورتها الحالية لا زال من الممكن استخدامها كأداة للرقابة) وقد يكون من المفيد تجميع بيانات عن التكاليف التاريخية حتى يمكن للمخططين مراجعة دقة التخطيط . ولكن قد يكتشف أن هناك تناقض نتيجة وجود أخطاء فى عملية التخطيط ، ومن وجهة النظر الاقتصادية ، فان التكاليف الحقيقية هى تكاليف الفرص البديلة ، وليس هنـاك وسيلة فى محاسبة التكاليف التقليدية للمحاسبة عن التكاليف فى صورة الفرص الضائعة .

وبالرغم من امكان اتباع هذا الاساس العينى لعملية تخصيص الموارد من النـاحية النظرية ، فان المؤلف يرى انه غـير متاح للسوفيت فى الوقت الحاضر على الاقـل اتباع هـذا الاساس ، **وحقيقى أن السوفيت يقومون بجـزء كبير من عمليات التخطيط فى صورة عينية بهدف احداث توازن فى استخدام المواد الاولية وتخصيص القوى العاملة ، ولكن المؤلف يرى أن هذا النوع من التوازن العينى يهتم فى الحقيقة بالتنسيق التبادلى بين أجزاء الخطـة الشاملة ، ولكنه لا يرتبط بمشكلة التخصيص الامثل للموارد النادرة . وطبقا للمؤلف ، فان اتخاذ قرارات فى مستوى أعلى من مستوى الوحدة الاقتصادية ، يجعل من الممكن للمخططـين أن يتغاضوا عن بعض مقاييس الاسعار ، ويقوموا بتوسيع مجال المفاضلة بين البدائل على أساس فنى بحت** . ويمكن ايضاح أحد الامثلة للتغاضى عن الاسعار فى سبيل تحقيق التوازن العينى الامثل ، بالرجوع الى أحد الكتب التى تقوم بوصف الحسابات الاقتصادية الخاصـة بتخطيط عمليات أحـد المصانع التى تقوم باستخلاص المعادن من خامات المناجم « تخطيط مصانع استخلاص المعادن ، موسكو : ١٩٥٢ » .

K.A. Razumov, *Proektirovanie obogatitelnykh fabrik* : Moscow, 1952.

وفى هذه الحالة يجب ان يحدد المخططون نقطة الكفاية التى لايمكن بعدها استخدام خامات المنجم لتحقيق أرباح . وبديهى ان التكلفة

للوحدة من المعدن المستخلص ترتفع كلما قلت نسبة المعدن فى الخامة ، وقد يبدو أنه لا يمكن تخطيط عمليات مصنع استخلاص المعادن على أساس خامات منجم فقير بالدرجة التى تزيد فيها تكلفة استخلاص المعدن عن سعر بيع هذا المعدن ، ولكن نظرا الى أن المخططين يدركون أن سعر بيع المعدن المستخلص قد لا يكون معيارا موضوعيا للقيمة ، فانهم يقومون بتحديد ما اذا كان يتم استغلال خامات منجم معين أم لا على أساس العملية المتكاملة لاستخراج المعدن وتحويله الى منتج نهائى ، وبالنظر الى الانتاج من المعدن ومع أخذ تكاليف استخراج المعدن فى الحسبان ، فان عملية استخلاص المعدن من الخامات تمتد الى أدنى نقطة ممكنة تؤدى الى أى وفورات فى الموارد بالنسبة الى العملية بأكملها وليس عند نقطة استخراج الخامات التى تحتوى على المعدن فحسب .

ومع هذا فان القياس المالى يجب أن يدخل فى كل قرار اقتصادى عند نقطة معينة فى عمليات الحساب الاقتصادى ، ويحتم استخدام القياس المالى للتكاليف والارباح استحالة وجود تخطيط مركزى مطلق ، فنظرا الى أن أى مخطط لا يكون فى هيئة التخطيط المركزى لن يمكنه الحكم على الاثار التى تترتب على اختياره بين البدائل المتاحة بالنسبة الى تحقيق أقصى ما يمكن للاقتصاد ككل (أقصى ما يمكن تحقيقه بالنسبة الى أهداف الدولة) فيجب أن يقوم بالمفاضلة بين البدائل على أساس تحقيق أقصى ما يمكن بصفة جزئية ، وهذا يتطلب اجراء الحسابات الاقتصادية على أساس الارقام القياسية العامة للتكلفة والقيمة ، ومثل هذه الظروف هى التى تجعل من المحتم على ادارة الوحدة الاقتصادية أن تضع نظاما لمحاسبة التكاليف .

ويعتنق بعض الدارسين للنظام السوفيتى وجهة النظر التى تقول بأن عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى تعتمد اعتمادا طفيفا جدا على الاسعار ، ويبرزون بصفة خاصة

القيود التى تفرضها عملية التخصيص العينى للموارد والتخطيط من أعلى على الادارة فى المشروعات المختلفة والتركيز على المعايير غير المالية عند تقييم أداء الادارة فى الوحدات الاقتصادية المختلفة ، ويرى المؤلف أن هناك بعض الحقيقة فى ذلك ، ولكن موضوع عدم أهمية الاسعار قد يكون محل مبالغة ، فالادوات التى تؤثر بها الاسعار فى الاقتصاد السوفيتى تختلف عن الادوات فى اقتصاد السوق ، ولكن ذلك لا يعنى أن الاسعار ليس لها تأثير ، فالحقيقة ان الاسعار تؤدى دورا فى تحقيق التوازن الكمى فى الاقتصاد السوفيتى يختلف عن الدور الذى تؤديه الاسعار فى اقتصاد السوق ، وبصفة عامة ، فان الدرجة التى يسمح بها للوحدات الاقتصادية بتحديد برنامج الانتاج على أساس الحسابات السعرية تكون محدودة جدا . ولكن المخططين فى مستويات مختلفة يعتمدون على الحسابات السعرية فى تحديد أى برنامج انتاجى ، وفى ظل هذا النظام لا يتم تحديد كميات الانتاج المعروضة على أساس استجابة المنتجين للاسعار السائدة ، وانما يتم تحديد الكميات المعروضة على أساس تجميع أو حصر الطلب على المنتجات المختلفة بواسطة السلطات المركزية وتحديد كمية الانتاج على أساس الطلب الكلى ، وبعد ذلك يتم تخصيص أو توزيع الانتاج الكلى على المنتجين ، ومن ثم فان التوازن الكمى فى النهاية يكون قائما على اساس الاستجابة للاسعار . وبالرغم من جميع مظاهر النظام التى تتداخل مع عملية الاعتماد على الاسعار كأساس لاتخاذ القرارات ، فانه مما لا يمكن انكاره أن المخططين فى جميع المستويات يواجهون باستمرار عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة ، والاستجابة الطبيعية هى المفاضلة بين البدائل المتاحة على اساس عمليات الحساب فى صورة مالية ، وتعتبر عملية المفاضلة بين أشكال الانتاج أحد الموضوعات الهامة فى الكتابات الفنية السوفيتية ، وتتم المفاضلة بين أشكال الانتاج على أساس ترجمة اثر البدائل المختلفة على التكاليف المنتظرة .

والسؤال الذى يجابهنا الان هو : كيف يمكن صياغة قواعد محاسبة التكاليف بحيث يمكن استخراج البيانات التى تستخدمها الادارة فى الوحدات الاقتصادية بالاتحاد السوفيتى والتى يستخدمها المخططون فى المستويات العليا وحتى يمكن تحديد قوائم أسعار للمنتجات والخدمات بحيث يمكن الاعتماد على هذه القوائم فى اتخاذ القرارات الخاصة بتخصيص الموارد الاقتصادية النادرة ؟ وللاجابة عن هذا السؤال ننتقل الى موضوع معايير التكلفة والتسعير .

معايير التكلفة والتسعير :

ان الصعوبة الرئيسية فى تحديد نوع بيانات التكاليف التى يجب أن يوفرها نظام التكاليف السوفيتى ، تنشأ نتيجة لوجود عدة مفاهيم للتكلفة ، وكل من هذه المفاهيم يعتبر صحيحا من الناحية الاقتصادية فى مواقف معينة . والاختيار بين بدائل مفاهيم التكاليف يتوقف على القرار الذى يتخذ فى موقف معين والاهداف المراد تحقيقها ، فاذا كان الهدف من التسعير على أساس التكلفة هو تخصيص الموارد فى الاجل القصير ، فان التكلفة يجب أن تعكس الندرة الحالية ، أما اذا كان الهدف من التسعير هو تخصيص الموارد لمدة طويلة فى المستقبل ، فانه يجب التغاضى عن التغيرات فى التكلفة فى الاجل القصير ، واذا كان القرار خاصا بتحديد سياسة عامة عند مستوى عال فى الهيكل الاقتصادى ، كالاختيار بين نوعين من أنواع الوقود مثلا ، فقد يكون من الممكن التغاضى عن الاختلاف فى التكلفة بين منتجى النوع نفسه من الوقود . وعلى العكس من ذلك ، اذا كان القرار خاصا بتحديد الكميات التى ينتجها كل مصنع فى الاجل القصير لتحقيق هدف محدد لانتاج الوقود ، فانه لا يمكن التغاضى عن اختلاف التكلفة بين منتج وآخر . وبالنسبة الى بعض القرارات ، يكون التغاضى عن التكاليف الثابتة والتركيز على التكلفة المتغيرة اجراء سليما ، ولكن لا يمكن

التغاضى عن التكاليف الثابتة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالنمو الاقتصادى وتخصيص الموارد فى الاجل الطويل ، ومع الاخذ فى الاعتبار طبيعة وظروف الوحدات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى ، فأى أنواع التكاليف تعتبر أكثر ملاءمة ، والى أى مدى يجب أن تحاول الوحدات الاقتصادية استخراج جميع الانواع ؟ وبالرغم من انه لا يمكن الاجابة عن هذا النوع من الاسئلة بتحديد قاطع ، الا أنه من الممكن ايضاح بعض خصائص الاقتصاد السوفيتى التى تؤثر فى تحديد مفهوم التكلفة المناسب .

فأولا — من الواضح أن النظام السوفيتى للتسعير وتحديد التكلفة يجب أن يشبع حاجات أخرى الى جانب المساعدة فى اتخاذ القرارات ، فهو يعتمد أساسا على التخطيط المركزى ، ولذلك يكون من المرغوب فيه المحافظة على ثبات الاسعار خلال فترة زمنية طويلة وفى المناطق الشاسعة بالاتحاد السوفيتى ، وهذا هدف لا يمكن التغاضى عنه لتسهيل التخطيط المركزى والرقابة من اعلى .

وثانيا — فان السوفيت لا يعهدون بعملية تخصيص الموارد فى الاجل القصير لجهاز الاسعار ، وانما يعتمدون بدرجة طفيفة جدا على الاسعار لتحقيق التوازن بين العرض والطلب فى الاجل القصير ، وهذا صحيح بصفة خاصة بالنسبة الى قرارات الانتاج ، فاستخدام الطاقة الانتاجية وتحديد الهيكل الانتاجى يتأثران بالاسعار بدرجة طفيفة ، والحد من وظيفة الاسعار بهذه الكيفية يؤدى الى عدم امكان استخدام النموذج التقليدى لاسعار السوق المستخدم فى الاقتصاد الرأسمالى لاستنتاج نتائج محددة عن معانى التكلفة .

ويكون أثر الاسعار فى القرارات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى اكثر وضوحا فى مجال القرارات المتعلقة بالاجل الطويل

نسبيا التى تتخذها سلطات التخطيط العليا . فكثير من القرارات المتعلقة بالاختيار بين أنواع المواد الاولية ، وتحديد حجم وسائل النقل ، ودرجة احلال الالات محل القوى العاملة ، والمفاضلة بين البدائل المختلفة ، جميعها قرارات تتخذ للاجل الطويل بواسطة المخططين فوق مستوى الوحدة الاقتصادية . فكثيرا مايحدد موقع المصنع وتصميمه الداخلى وتجهيزه الآلى مثل هذه القرارات لمدة طويلة فى المستقبل ، ويؤدى الى التغاضى عن المفاضلة بين أنواع الانتاج الجارى أو الانتاج فى الاجل القصير .

واخيرا ، يجب أن نؤكد أن الاقتصاد السوفيتى يتميز بالنمو السريع والاستخدام الكثيف للطاقة الانتاجية ، وهذه الحقيقة تؤدى الى وضع بعض التحفظات على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وبين التكلفة فى الاجل الطويل والتكلفة الحدية ، التى قامت بدور مهم فى نظرية التسعير فى النظام الاشتراكى فى الثلاثينيات . ففى الاقتصاد السوفيتى ، فان القائمين على اتخاذ قرارات الانتاج التى تتطلب استخدام القوى المحركة يجب أن يكون الاساس فى قرارهم هو متوسط التكلفة فى الاجل الطويل بدلا من التكلفة الحدية للقوى المحركة ، نظرا الى أن الاحتياجات من القوى المحركة لن تقابل عن طريق زيادة الطاقة الانتاجية الموجودة فعلا حيث تكون التكلفة الحدية منخفضة ، وانما ستقابل هذه الاحتياجات بانشاء طاقة انتاجية جديدة ، وهذه المناقشة العامة تنطبق على الكثير من الحالات الاخرى . وجميع هذه الحالات تؤدى الى الاعتقاد بأن التركيز يجب أن يكون على المفاهيم العامة للتكلفة مثل التكلفة الكلية ، والتكلفة فى الاجل الطويل ، والتكلفة المتوسطة .

ولتلخيص المناقشة السابقة ، يمكن القول بأن نظام محاسبة التكاليف السوفيتى يشبه فى الواقع نظام محاسبة التكاليف الذى يتم تصميمه بواسطة الادارة المركزية لشركة واحدة تشمل

الاقتصاد بأكمله لخدمة أهداف الادارة المركزية . وتشمل هذه الاهداف تحديد مجموعة من الارقام القياسية للتكلفة بالنسبة الى جميع مكونات الانتاج لخدمة أهداف الحسابات الاقتصادية ، وأرقام التكاليف الناتجة تعكس مستويين للمحاسبة : (١) كل مشروع ، يقوم باستخراج تكلفة المخرجات الخاصة به على أساس تكلفة المدخلات التى يحصل عليها من الوحدات الانتاجية الاخرى ، (٢) ومع هذا فان التكاليف التى تنتج فى النهاية تتضمن أكثر من مجرد تجميع وتخصيص تكاليف المدخلات أثناء تدفق السلع خلال العمليات الانتاجية ، فعند نقاط متعددة فى النظام تقوم الادارة الرئيسية بتعديل التكلفة التى يتم حسابها بواسطة المشروعات عن طريق اضافة أعباء جديدة الى هذه التكلفة وعن طريق معالجة الاختلافات فى الاسعار وفى التكاليف عند نقطة تحويل المنتجات والتكلفة من وحدة اقتصادية الى أخرى .

المحاسبة فوق مستوى المشروع أو خارج نطاق الوحدة الاقتصادية :

تتم بعض نواحى النشاط الاقتصادى فى الاتحاد السوفيتى عن طريق السلطات المركزية ولا تترك للوحدات الاقتصادية . ويمكن تلخيص نواحى النشاط هذه فى وظيفتين أساسيتين : فأولا — نجد أن السلطات المركزية تقوم ببعض نواحى النشاط التى لا يمكن تخصيصها لشركات « خوزراشيت » مثل الادارة المركزية ، والابحاث ، وتوفير بعض الخدمات العامة ، وثانيا — فانها تشارك مجلس ادارة الوحدة الاقتصادية فى تحديد كيفية التصرف فى الارباح .

وتستخدم السلطات المركزية مجموعة من الحسابات لتسجيل نفقات الانتاج والتصرف فى الدخل ، ويطلق السوفيت على هذه المجموعة من الحسابات لفظ الخطة المالية ، وهى تتكون من

جزأين رئيسيين :(١) ميزانية الدولة ، (٢) الحسابات الموحدة للدخل والانفاق لجميع المشروعات . ولكن هذه المجموعة من الحسابات لا تميز بين الانفاق الجاري والانفاق الاستثماري ، وانما يتم ادماج النوعين فى مجموعة واحدة من حسابات الانفاق . ويتم تحميل النفقات الخاصة بنواحى النشاط التى تقوم بها السلطات المركزية للمنتجات المختلفة باتباع وسيلتين : (١) الاعباء التى تفرضها السلطات المركزية على المشروعات المختلفة فى مقابل القيام ببعض الخدمات ، (٢) الفرق بين تكاليف المخرجات كما يتم حسابها على مستوى الوحدة الاقتصادية واسعار تحويل هذه المخرجات عندما تستخدم كمدخلات بالنسبة الى وحدة اقتصادية أخرى .

المحاسبة عن الاجور :

يعتبر مستوى وهيكل الاجور فى الاتحاد السوفيتى المحدد الاساسى للتكلفة ، وتحدد الحكومة مقاييس للاجور يجب أن تلتزم بها المشروعات ، كما أن انتقال العمال من حرفة الى أخرى يكون عرضة للتقييد بدرجة ما فى بعض الاحيان ، وتحدد الحكومة لمعظم الصناعات سلسلة من مقاييس الاجور تبين معدلا أساسيا للاجور اليومية للعمال فى كل فئة من فئات العمال حسب المهارة ، ويسمح للعامل بالانتقال من فئة الى أخرى للحصول على أجر أعلى ، وحوالى ٧٥٪ من عمال الصناعة فى الاتحاد السوفيتى يتقاضون أجورهم على أساس الاجر بالقطعة ، ولذلك فان الاجور فى الاتحاد السوفيتى تتناسب تناسبا طرديا مع حجم الانتاج ، ويراعى تحديد متوسط معدل الاجور فى الاتحاد السوفيتى بحيث تكون مجموع دخول العاملين كافية لشراء المنتجات النهائية فى الاقتصاد القومى .

المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة :

لقد فعل السوفيت اقصى ما يمكن لتجنب أكبر قدر من التكاليف غير المباشرة التى تنشأ على مستوى الادارة المركزية ، ومن وجهة النظر المحاسبية ، يمكن تفسير تاريخ النظام السوفيتى على أنه سلسلة من التجارب لتحريك أكبر قدر ممكن من المحاسبة عند مستوى الادارة المركزية الى مستوى الوحدات الاقتصادية وتجنب المحاسبة عن جزء كبير من التكاليف كأعباء عامة (أعباء غير مباشرة بالنسبة للمشروعات المختلفة) فى سبيل توزيع هذه التكاليف بدقة على المنتجات المختلفة ، وبفضل اتباع مبدأ خوزراشيت الذى يجعل الوحدات الاقتصادية مستقلة من الناحية المالية ، أمكن تحقيق اللامركزية فى محاسبة التكاليف بدرجة كبيرة .

ومن وجهة النظر المحاسبية ، هناك هدف مزدوج لخوزراشيت، فلا يقتصر هذا المبدأ على أن يجعل من الممكن من الناحية العملية تحميل التكاليف الى النشاط المناسب فحسب ، وانما يقوم أيضا بايجاد ما يشبه جهازا للسوق الى حد ما يساعد عملية القياس المحاسبى لتحديد القيمة ، ويمكن ايضاح هذه النقطة بالنسبة الى تنظيمات الابحاث فى الاتحاد السوفيتى ، وتعتبر نفقات الابحاث بصفة عامة مثال كلاسيكى للنفقات الصناعية غير المباشرة ، كما أن هناك صعوبة فى تخصيص هذا النوع من النفقات نظرا الى أن المنفعة المقابلة لنفقات الابحاث فى معظم الاحوال تكون غير واضحة تماما ومن الصعب التنبؤ بها ، ولذلك **قام السوفيت بوضع الابحاث كوظيفة من الوظائف المركزية ، واذا لم تكن فى يد السلطات المركزية تماما ، فان الابحاث تكون عند مستوى عال فى الهيكل الادارى ، وهذا الوضع يعنى أنه يتم تمويل الابحاث ، فى معظم الاحوال ، من ميزانية الدولة ، وأن نفقات الابحاث يجب أن تدخل فى حساب التكلفة كأعباء غير مباشرة ،** وفى السنوات الاخيرة اكتشف السوفيت عيوبا فى هذا النظام ،

ووجه اللوم الى منظمات الابحاث على أساس أنها تتمتع باستقلال أكثر من اللازم ولا تستجيب لاحتياجات المنتجين الى حد كبير ، ومن ثم فان هناك مجهودات حديثة لتحويل منظمات الابحاث الى منظمات مستقلة من الناحية المالية طبقا لمبدأ خوزراشيت ، وهذا يعنى تخفيض قيمة التمويل عن طريق ميزانية الدولة ، ويتطلب من منظمات الابحاث أن تقوم بتغطية نفقاتها عن طريق الحصول على مقابل لخدمات الابحاث من المشروعات المستفيدة من هذه الخدمات ، وهذا يؤدى الى تحسين نظام محاسبة التكاليف نظرا الى ان تكاليف الابحاث عندما يتم معالجتها بهذه الطريقة تدخل فى حساب تكلفة الانتاج المناسب بطريقة أكثر دقة عما هو الحال عندما يتم تحميل نفقات الابحاث لجميع أنواع الانتاج بطريقة اجتهادية ، وفى الوقت نفسه ، فان معالجة نفقات الابحاث بهذه الطريقة يؤدى الى أن يكون القياس المحاسبى للتكلفة قائما على أساس العلاقات التى تشبه علاقات السوق بدلا من أن يكون قائما على أساس قرارات ادارية بتخصيص التكلفة اذ يجب أن يقوم المشترى لخدمات الابحاث الان بتقييم هذه الخدمات لتحديد ما اذا كانت توازى التكاليف أم أنه يجب أن يطلب أن تكون خدمات الابحاث أكثر تركيزا وأكثر فائدة .

وحتى عهد قريب ، كانت تتم المحاسبة عن نفقات استحداث منتجات جديدة على أساس تعليمات صارمة تقضى بضرورة تحميل هذه النفقات للانتاج خلال فترة زمنية قصيرة نسبيا ، فى العادة خلال سنتين أو أقل . وقد كان هذا الاجراء محل انتقاد كبير فى الكتابات السوفيتية الخاصة بمناقشة الاعتراضات التى تقابل التقدم الفنى والتكنولوجى ، اذ أن تحويل نفقات استحداث منتجات جديدة للفترات المبكرة من تدفق الانتاج الذى يستمر لفترة طويلة يؤدى الى عقبات تعترض استحداث التقدم الفنى حيث يحجم الموردون عن استخدام أنواع جديدة من الانتاج تؤدى

الى تكاليف مرتفعة ولو بصفة مؤقتة ، وللتغلب على هذه الصعوبة، تم وضع برنامج جديد يتم بمقتضـاه فرض ضريبة بواسطة سلطة أعلى « يتم ذلك الان فى العادة عن طريق سلطات الحكم المحلى » على المشروعات التى تقوم بانتاج الالات الثقيلة ، ويتم تحميل نفقات استحداث المنتجات الى هذا الحساب بدلا من تحميل هذه النفقات مباشرة للانواع الحديثة من المنتجات .

وفى حالات خاصة ، يمكن تشكيل مبدأ « خوزراشيت » بطريقة مرضية من وجهة نظر الادارة ، ولكن ليس من الضرورى أن يكون ذلك مرضيا من وجهة نظر توزيع التكاليف غير المباشرة ، ويمكن أن نأخذ بنك الجوسى كحالة ايضاحية ، وبنك الجوس هو بالضرورة أحد عناصر ادارة الاقتصاد السوفيتى ، فهو يقـوم بالجمع بين وظائف التخطيط والمحاسبة والرقابة ، وتشبه هـذه الوظائف بدرجة كبيرة الوظائف التى تقوم بها وزارة المـالية وادارة الاحصاء المركزية ولجنة الجوس التخطيطية . ولكن على العكس من هذه الهيئات التى يتم تمويلها من الميزانية العـامة للدولة ، فان بنك الجوس يتبع مبـدأ « خوزراشيت » ويتم تمويله عن طـريق الايرادات التى يحصل عليها من المشروعات . والنقطة المهمـة هنا من ناحية توزيع التكاليف غيرالمباشرة على المشروعات المختلفة، هى أن نفقـات بنك الجوس لا توزع على المشروعات بحسب استفادة هذه المشروعات من الخدمات التى يؤديها البنك ، فمعظم عمل بنك الجوس عبارة عن تسوية المعاملات بالنسبة الى جميع الوحدات الاقتصادية فى الاتحاد السوفيتى ، ولكن معظم ايرادات البنك تنشأ عن الايرادات المتجمعة من القروض قصيرة الاجـل لعدد محدود من الشركات .

ومن الحالات المهمة والممتعة ايضا فى نظام المحاسبة السوفيتى انه بالرغم من أن بعض التكاليف يتسبب فيها مستوى أعلى من

مستوى المشروع ، فان هذه التكاليف تظهر فى حسابات التكاليف للمشروعات التى تستفيد من الخدمات التى نشأت عنها التكاليف الاضافية ، ففى الفترة التى أعقبت الحرب العالمية الثانية ، كان يتم تمويل المنظمات التى تقوم بوضع المواصفات الفنية ورسم التصميمات وتقدير التكاليف وما شابه ذلك بالنسبة للمشروعات الجديدة ، مباشرة من الميزانية العامة للدولة ، وطبقا لهذا فان المشروعات التى تستفيد من هذه الخدمات لم تكن ترى أن هذه الخدمات تمول عن طريق الاموال المخصصة للمشروع . ومع هذا ، فانه عندما كان يتم تقويم أصول المنشأة لاغراض اعداد الميزانية العمومية للمشروع الذى يستفيد من هذه الامكانيات ، فان هذه التكاليف كانت تدخل ضمن التكاليف الاخرى التى تنشأ على مستوى المشروع . وهذه الحالة تبين انه ليس من الضرورى أن تكون اجراءات توزيع التكاليف بهدف تحديد قيمة الاصول هى نفس الاجراءات المرغوب فيها لتوزيع التكاليف بهدف قياس وتقييم الاداء .

وفى النهاية بطبيعة الحال ، ومهما حاول السوفيت توزيع التكاليف على أساس مبدأ خوزراشيت ، فانهم سيجدون دائما بعض نواحى النشاط التى لا يمكن أن تؤدى بفاعلية كاملة الا عن طريق السلطات المركزية أو عن طريق بعض المنظمات فوق مستوى المشروع . وفى العادة ، فان هذه المنظمات يتم تمويلها من الميزانية العامة للدولة ، كما أن الخدمات التى تقوم بها هذه المؤسسات تتخذ صيغة عامة بحيث لا يمكن تخصيصها بصفة مباشرة للمشروعات المختلفة ، وتبعا لذلك فانه يتم اعتبار النفقات الخاصة بهذه الخدمات كأعباء عامة بدلا من تحميلها الى صناعات أو منتجات معينة بذاتها . والحكمة فى ذلك ليست فى أن كل منتج يكون مسئولا عن بعض النفقات غير المباشرة ، وانما فى أن توزيع

النفقات غير المباشرة يجب ألا يؤدى الى الاخلال بهيكل التكاليف الممكن تخصيصها ».

فائض المنتج :

فائض المنتج هو مفهوم اقتصادى بدلا من أن يكون مفهوما محاسبيا ، ولذلك يرى المؤلف اننا يجب أن لا نتوقع ان يقوم المحاسبون السوفيت بتمييز هذا العنصر من عناصر الدخل أو أن يهتموا بتبيان كيفية ظهور ما يقابل هذا الفائض فى نظام التكاليف ، والواقع أن النظرية الماركسية للقيمة تنكر صحة هذا المفهوم كلية ، وطبقا لنظرية تحديد القيمة على أساس العمل ، فان نظام التكاليف السوفيتى لا يتضمن أى أعباء فى مقابل رأس المال أو فى مقابل استخدام الارض . وتعتبر نظرية ماركس للقيمة غامضة الى حد ما بالنسبة الى الريع التفاضلى للارض (الريع الذى ينشأ نتيجة لان بعض الاراضى تكون أفضل من البعض الاخر) ، وهناك حالات تعتبر ضئيلة نسبيا فى الاقتصاد السوفيتى ، يتم فيها حساب الريع بوضوح ضمن التكلفة . وتشمل هذه الحالات : ريع الغابات ، وريع مواد البناء مثل الاحجار والزلط والرمال ، وريع الاراضى العضوية المزروعة خضروات ، وفى حالة الغابات تفرض رسوم على استخدام الغابات تبعا لدرجة انتاج هذه الغابات للاخشاب . كما أن ريع استخدام الاراضى العضوية يختلف بحسب خصوبة الارض ، وفى حالة أحجار البناء والزلط والرمال ... الخ فان الريع يختلف بحسب غناء المحاجر التى تستخرج منها هذه المواد .

ويقول المؤلف أن الاقتصاديين السوفيت يلجأون لاعتبارات ادارية الى اضافة أعباء جديدة الى التكلفة ، أو الى تحديد أسعار

المنتجات بحيث تكون فوق متوسطة التكلفة بالنسبة الى المنتجين حتى يمكن انتزاع فائض المنتج ، ففى حالة المنتجات البترولية على سبيل المثال فان تكلفة انتاج كمية من البترول تكفى لتوليد مقدار معين من الطاقة الحرارية تقل كثيرا عن تكلفة انتاج الكمية من الفحم اللازمة لتوليد المقدار نفسه من الطاقة الحرارية ، واذا أخذت تكاليف انتاج الانواع المختلفة من الوقود كأساس مباشر للحسابات الاقتصادية وتحديد الاسعار ، فان الطلب على البترول سيكون اكبر بدرجة كبيرة من العرض ، ولأدى ذلك الى استخدام البترول كوقود فى كثير من الحالات التى يستخدم فيها الفحم الان . وبطبيعة الحال ، لا يفسر السوفيت الاختلاف بين تكاليف المنتجات البديلة وبين أسعار هذه المنتجات على أنه فائض للمنتج ، وانما يبررون الارتفاع النسبى فى أسعار البترول بالمقارنة مع تكاليف الانتاج ، على أنه ضرورة لمنع اتخاذ قرارات غير رشيدة تتعلق باستخدام البترول ، وبصفة خاصة ، لمنع احراق البترول تحت الغلايات . فنظرا الى أن الكفاية الحرارية لماكينات الديزل التى تستخدم البترول — كما يقول المهندسون السوفيت — أعلى من الكفاية الحرارية لماكينات البخار التى يمكن أن تستخدم البترول أو الفحم ، فان البترول يجب أن يستخدم فى ادارة الماكينات الاولى فقط ، ويجب تسعير البترول بأسعار مرتفعة تحول دون استخدامه للغلايات .

وتذكر أحد الكتب الحديثة عن التسعير

« محاضرات فى هيكل الاسعار المخططة فى الاتحاد السوفيتى ، موسكو : ١٩٥٩ »

Sh. Ia. Turetski ; *Ocherki planovoga tsenoobrazovaniia v SSSR.*

بعض الحالات المهمة عن استخدام الضريبة على معدل الدوران حتى تكون المواد الاولية البديلة أمرا لا يهم المنتجين ، فعلى اساس تكلفة الاستحواذ وحدها (وهذه هى الاسعار التى تحصل بها الدولة على المنتجات من القطاع

الزراعي) يكون من الافضل لمعاصر الزيوت النباتية استخدام بذور الذرة وبذور القطن بدلا من البذور الاخرى التى تحتوى على زيوت نباتية . وكان المنتجون يحجمون عن استخدام البذور الزيتية الاخرى نظرا الى أنها كانت تؤدى الى ارتفاع تكلفة انتاج الزيوت النباتية ، ولمعالجة هذا الوضع ، فانه تم الغاء جزء من ضريبة معدل الدوران المفروضة على الزيوت النباتية وتم فرضها بدلا من ذلك على بذور الذرة وبذرة القطن ، وعن طريق انتزاع الفائض الاقتصادى المرتبط باستخدام المواد الاولية المفضلة ، فان المنتجين أصبحوا أمام أسعار تشجعهم على التقيد بالقرارات المركزية الخاصة بمزج المدخلات فى عمليات الانتاج بطريقة معينة .

وفى صناعة الكحول ، فان مادتين من المواد الخام المستخدمتان فى صنع الكحول وهما البطاطس والحبوب ، كانتا تسعران عند مستويين مختلفين تماما ، وهذا جعل من الصعب اقناع المنتجين بمزج المادتين معا طبقا لمعدلات التخطيط المحددة بواسطة السلطات المركزية ، كما جعل من الصعب تقييم الاداء فى المشروعات المختلفة على أساس تكاليف هذه المشروعات ، فقد كان مستوى التكاليف فى هذه المشروعات يتأثر بالمزج النسبى للمادتين الخام بدلا من الكفاية الفنية للعمليات الانتاجية ، وقد تم معالجة المشكلة باستخدام ضريبة على معدل الدوران لانتزاع فائض المنتج .

وبالنسبة الى الفرق بين السعر والتكلفة ، فان معدلات الربح فى الصناعات المختلفة ليست موحدة ، فالسوفيت لم يقوموا أبدا بتسعير جميع المنتجات على أساس نسبة موحدة تضاف الى تكلفة المنتجات التى يتم حسابها على مستوى المشروعات المختلفة ، ويمكن ايضاح هذه النقطة بالرجوع الى الجدول رقم (١) لمعدلات الربح أو الخسارة فى بعض الصناعات المخططة بالاتحاد السوفيتى فى سنة ١٩٣٨ .

جـــدول رقم (١)

معدلات الربح أو الخسارة فى بعض الصناعات المخططة بالاتحـــاد السوفيتى فى سنة ١٩٣٨

الصناعة	المعدل	الصناعة	المعدل
القوى المحركة	٢٦ر٣ ٪	السيارات	٣٩ر٢ ٪
الصلب من النوع الخاص	١٤ر٢	عربات النقل	١٥ر٠
الكيماويات	٢١ر٥	بناء السفن النهرية	٣ر٧
الصباغة	١٨ر٠	ماكينات الديزل	٤ر٦
البلاستيك	٢٦ر٦	الدراجات البخـــارية والعادية	٤١ر٢
فصل الخامات الحديدية	٤ر٩	العدد والادوات الصغيرة والمنتجات المعدنية	٤ر٦ — ٥ر٧
المواسير الصلب	٣ر١	اصلاح الالات	٢٨ر٢
استخراج الحديد	١ر١	الالات الزراعية	٤ر٧
الالمونيوم	٢ر٧	تقطيع الاخشاب	٢ر٤
الفحم	خسائر	مواد البناء	ـ٥ر
استصلاح الاراضى العضوية	خسائر	الاسمنت	ـ٣ر
الرصاص	خسائر	منتجات الغابات	١ر٩
النيكل	خسائر	منتجات المطاط	٣ر٧
الذهب	خسائر	الاحذية المطاط	— ٢٠ر٠
البترول	٢٧ر١	اطارات السيارات	— ٣٠ر٠ (معدل الخسارة)
مواد الطلاء	٢٩ر٤		
الالات الكهربائية	٢٧ر٤		

ويتبين من الجدول أن هناك اختلافا كبيرا فى معدلات الربح بين الصناعات المختلفة ، والسبب فى ذلك أن معدلات الاضـــافة الى التكلفة بهدف تحديد الاسعار تختلف من صناعة الى أخرى ؛ ويمكن تعرف حكمة السوفيت فى استخدام معدلات اضافة مختلفة ، بالرجوع الى المناقشات الواسعة عن سياسة الاسعار فى الاتحاد السوفيتى »

بالكثير من هذه المناقشات تحمل عناوين عريضة مثل « الاسعار سلاح يستخدم فى تحقيق الاهداف النهائية للدولة » ، « عند تحديد الاسعار لانواع معينة من المنتجات والخدمات ، فان الدولة السوفيتية ، بالنظر الى المهام الرئيسية للسياسة الاقتصادية ، تسمح باختلاف الاسعار عن القيمة ، عن طريق تحديد الاسعار بحيث تكون اعلى أو أقل من التكلفة » ، « تحديد اسعار الخدمات التى تؤديها وحدات المنافع العامة » .
وفى بعض الاحيان يتحدث السوفيت عن أهمية تحقيق التنسيق بين اسعار السلع المختلفة ، ويذكر أحد الكتاب السوفيت أنه أثناء تعديل نظام الاسعار فى سنة ١٩٤٩ ، فان أسعار القوى المحركة الكهربية ارتفعت من متوسط التكلفة مضافا اليها ٥٪ الى متوسط التكلفة مضافا اليها ٨٪ حتى يتسنى للمصانع المختلفة تحقيق ربح أو على الاقل الوصول الى نقطة التعادل . كما يذكر كاتب آخر أن هذه الاعتبارات نفسها تقف وراء معدل الاضافة المرتفع نسبيا فى قطاع الكهرباء بالمقارنة مع معدلات الاضافة فى الصناعات الثقيلة اذ أن هناك اختلافا كبيرا فى التكلفة بين المشروعات المختلفة فى القطاع الاول ، وفى كلتا الحالتين ، فان الدافع وراء سياسة استخدام معدلات مختلفة للاضافة هو الرغبة فى القضاء على الخسائر ، وتحسين فاعلية « خوزراشيت » أى تمكين كل من الوحدات الاقتصادية من تغطية جميع النفقات الخاصة بها عن طريق الايرادات التى تحققها .

وغالبا يتم تبرير التغيرات التى تحدث فى الاسعار على أنها وسيلة لفرض قرارات سابقة ، فطبقا لاحد الكتاب السوفيت « تحديد الاسعار فى الاقتصاد السوفيتى ، موسكو : ١٩٥٣ »
L. Mainzenberg, *Tsenoobrazovanie v narodnom khozyaystroe.*

يجب تحديد الاسعار لسلسلة من عربات النقل التى تختلف فى حمولتها بحيث تزداد الاسعار بدرجة أقل من درجة الزيادة فى حمولة هذه العربات ، اذ يرى الكاتب بأنه نظرا الى أن تكلفة نقل الطن من حمولة هذه العربات

ينقص كلما زادت طاقة عربة النقل ، فانه يجب تحديد أسعار الانواع المختلفة من هذه العربات بحيث يؤدى ذلك الى تشجيع استخدام عربات النقل الاكبر حجما . ويقترح الكاتب نفسه تعديل اسعار قطع الغيار للالات وتعديل اسعار الالات الجديدة لتشجيع اصلاح الالات وصيانتها بدلا من استبدالها .

وأخيرا ، **فانه كثيرا ما تتضمن مناقشات سياسة التسعير فى الاتحاد السوفيتى ، أن معدلات الاضافة الى التكلفة يجب أن تختلف بين فروع الاقتصاد وبالدرجة التى تؤدى الى أن يكون بمقدور كل فرع تحقيق أرباح لتمويل التوسع المنتظر فى راس المال العامل وجزء كبير من الاستثمارات فى الاصول الثابتة .**

تلخيص :

تتضمن المناقشات السابقة بعض خصائص النظام الاقتصادى السوفيتى التى لابد من استيعابها لفهم وتقييم نظام محاسبة التكاليف السوفيتى كمصدر للبيانات اللازمة للحسابات الاقتصادية ، ومن الواضح أنه يستحيل معالجة موضوع تحديد ما اذا كان هذا النظام يؤدى الى مقاييس سليمة للقيمة فى عزلة عن جميع النواحى الادارية الاخرى . فوجود نواحى احتكاك ادارية كثيرة يعنى أن « القيمة » فى الاقتصاد السوفيتى قد تختلف فى كثير من الاحيان عن المفهوم المعتاد .

ويميل السوفيت الى الاعتقاد فى صحة أكثر من مجموعة واحدة للارقام القياسية للقيمة كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، واستخدام أحد هذه المجموعات يتوقف على الهدف المراد تحقيقه ، ولذلك يهتم السوفيت بوضع نظام لتدفق المعلومات بحيث يكون فى متناول كل شخص يقوم باتخاذ قرارات داخل النظام ، مجموعة من الارقام تعبر عن القيمة التى تناسب القرارات الخاصة التى يقوم باتخاذها . وهناك حالات عديدة بصدد اتخاذ قرارات معينة تغاضى

فيها السوفيت عن الاسعار التى يتم استخدامها على أساس نظام التكاليف فى سبيل استخدام مقاييس أخرى للقيمة ،وربما كانت افضل الحالات فى هذا الصدد هى الحالات المعروفة بـ « معاملات العجز » التى تتبع فى الحسابات التخطيطية للحد من استخدام المواد النادرة ، وعن طريق استخدام هذه المعاملات فان المخططين يفترضون ان التكاليف الحقيقية لبعض المواد الاولية أضعاف الاسعار التى يتم تحديدها على أساس التكلفة التى يتم حسابها على مستوى المشروعات ، كما أنه عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص عمليات النقل بين المشروعات المختلفة التى تؤدى هذه الخدمة ، والمفاضلة بين المزايا الاقتصادية لطرق ووسائل النقل المختلفة ، يقوم السوفيت بدراسات خاصة لتصويب تكاليف خدمات النقل المستخرجة على أساس نظام محاسبة التكاليف المستخدم فى المشروعات المختلفة أنظر فى هذا الصدد :

« نفقات النقل فى الاقتصاد القومى بالاتحاد السوفيتى ، موسكو ، ١٩٥٩ »

Ia. V. Shukstal, et al., *Transportnye izderzhki v narodnom Khozyaystve.*

وفى عملية اعادة حساب التكلفة يتم اضافة أعباء جديدة الى التكلفة لم تؤخذ فى الحسبان باتباع اجراءات محاسبة التكاليف التقليدية كما يتم استبعاد أعباء أخرى سبق اضافتها وتدخل ضمن عناصر التكلفة التى يتم تحديد الاسعار على أساسها .

الفصـــل الثالث

المحاسبة عن الاستهلاك في الاتحاد السوفيتي

نظرا الى ان حساب أعبـــاء الاستهلاك يخدم أغراضا مختلفة ، فانه من الضروري تبيـــان ما يرمى السوفيت الى تحقيقه باتبـــاع اجراءات المحاسبية عن الاستهلاك ، ويمكن بصفة عامة تمييز هدفين رئيسيين لحساب الاستهلاك :

١ ــ تحديد أو قياس أرباح الوحدات الاقتصادية .

٢ ــ لدرجة أقل ، فان حساب الاستهلاك يهدف الى تبيـــان التكلفة الحقيقية للمنتجات المختلفة بمـــا في ذلك تكاليف استخدام الاصول الثابتة ، وهذان الهدفان مرتبط أحدهما بالاخر بطبيعـــة الحـــال .

وبالنسبة الى الهـــدف الاول ، فان تحـــديد أو قيـــاس أرباح المشروعات المختلفة في الاقتصاد السوفيتي لا يحتل نفس الاهمية التي يحتلها في الاقتصاد الرأسمالي ، فنظـــرا الى أن المشروعات في الاتحاد السوفيتي ليست مستقلة تماما من الناحية المالية ، فان ذلك ينعكس أثره على المحاسبة عن الاستهلاك ، ويتـــكون قسط الاستهلاك في الاقتصاد السوفيتي من عنصرين :

أ ــ عنصر يرمى الى استعاضة التكلفة التاريخية خلال الحياة الانتاجيـــة .

٢ — وعنصر يرمى الى احتجاز الموارد اللازمة للقيام بالاصلاحات الرأسمالية للاصل خلال فترة الاستخدام ، والعنصر الذى يهدف الى استعاضة تكلفة الاصل لا يترك فى الوحدة الاقتصادية ، وانما يتم تحويل المبالغ التى تقابل هـذا العنصر الى السلطات المركزية ويتم ادماج هذه المبالغ فى اعتماد مركزى لموارد الاستثمار ، ويوزع هذا الاعتماد بين استبدالات الاصول الثابتة وتمويل الاستثمارات الجديدة بالنسبة الى قطاعات الاقتصاد المختلفة . والعنصر الثانى من الاستهلاك الذى يرمى الى احتجاز الاموال اللازمة للاصلاحات الرأسمالية كان يعالج لفترة طويلة بالطريقة نفسها التى يعالج بها العنصر الاول ، وحتى سنة ١٩٣٨ كان يتم تحصيل الاموال التى تقابل العنصر الثـانى من الاستهلاك وكان يتم تمويل الاصلاحات الرأسمالية من الموارد المركزية ، وقد أدى هذا النظام الى أن يفقد المشروع القدرة والحافز للقيام بالاصلاحات الرأسمالية ، وفى سنة ١٩٣٨ تغيرت الاجراءات لترك الاموال المقابلة للعنصر الثانى من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات ، والهدف من ذلك هو تمويل الاصلاحات الرأسمالية فى المشروعات المختلفة من الموارد الذاتية لهذه المشروعات ، ولكن تمويل الاصلاحات الرأسمالية عن طريق الموارد الذاتية لا يعتبر اجراء مطلقا ، ففى التطبيق العملى يحدث أن تعزز الموارد التى يتم تجميعها فى المشروع عن طريق تحويلات من الاعتماد المركزى ، وفى أحوال أخرى ، فان هذه الاموال قـد تنتزع من المشروع ويعاد توزيعها على مشروعات أخرى .

وبالنسبة الى الهدف الثانى ، فقد تأثرت اجراءات المحاسبة عن الاستهلاك فى الاتحاد السوفيتى باعتبارات الرقابة وتقييم الاداء على أسـاس التكلفة بدرجـة طفيفة جدا ، فيعالج الاستهلاك فى الحسابات كجزء من تكلفة الانتاج ، ولكن ادارة المشروع لا تكون مسئولة عن مراقبة هذا العنصر من عناصر التكلفة ، ويتم حساب عبء الاستهلاك باستخدام معدلات يتم تحديدها من أعلى بالنسبة الى مجموعة الاصول الثـابتة التى يتم تخصيصهـا للمشروع ،

كما يتم تقييم الأصول الثابتة المخصصة للمشروع بواسطة سلطات خارجية ، ولكن نظرا الى أن تكلفة الاستهلاك تعتبر تكلفة ثابتة فى مجموعها ، فان الـزام المشروعات المختلفة بضرورة حساب الاستهلاك يؤدى الى وجود بعض الحوافز لدى مديرى المشروعات لزيادة الانتاج حتى يمكن تخفيض نصيب وحدة الانتاج من أعباء الاستهلاك .

تقويم الاصول الثابتة

ان المتطلب الاول لحساب تكلفة الاستهلاك هو تقويم الاصول الثابتة طبقا لأسس علمية سليمة ، ولعدة أسباب ، فان الاصول الثابتة فى الاقتصاد السوفيتى قد تم تقويمها فى حسابات المشروعات بأقل مما تساويه هذه الاصول ، والسبب الرئيسى وراء عدم كفاية القيمة الدفترية للاصول الثابتة هو تغير مستوى الاسعار الذى جعل تكاليف استبدال الاصل مختلفة تماما عن التكلفة التاريخية التى تبينها السجلات ، وهناك اختلاف أساسى بين المحاسب والاقتصادى لابد من الاشارة اليه فى هذا المجال . فالمحاسب ينظر الى الاستهلاك على انه مجرد توزيع للتكلفة التاريخية للاصل على سنوات الاستخدام ، ولكن من وجهة النظر الاقتصادية ، فان تكلفة الاستبدال هى التى يجب أن تؤخذ فى الاعتبار لقياس التكلفة ، فالتكاليف المناسبة للقرارات الاقتصادية هى تكاليف الفرص البديلة ، واذا أدت تغيرات الاسعار الى وضع تكون فيه القيمة الدفترية للاصول الثابتة مختلفة عن تكلفة الاستبدال ، فان الاخيرة هى التى تعتبر مقياسا للتكاليف الحقيقية فى ظل اطار علاقات الندرة القائمة .

وعلى أساس دراسات تفصيلية لاسعار السلع الاستثمارية ، تم تقدير ان تكاليف السلع الاستثمارية ارتفعت فى سنة ١٩٥٠

الى ما يقرب من ستة أمثال هذه التكاليف فى سنة ١٩٢٨ ، ومنذ سنة ١٩٥٠ انخفضت تكاليف السلع الاستثمارية ، ونظرا الى الزيادة الكبيرة فى معدلات الاستثمار بالاتحاد السوفيتى خلال فترات الخطط الخمسية ، فان ذلك يعنى أن تقويم الاصول الثابتة بأقل من القيمة الاستبدالية لها لم يصبح كبيرا فى نهاية الخمسينات وتبعا لاحد الكتاب ، فان التقدير المقبول لدى الاقتصاديين السوفيت هو أن قيمة الاصول الثابتة بتكلفة الاستبدال خلال سنة ١٩٥٧ تزيد عن التكلفة المبينة بالسجلات بمقدار الثلث تقريبا .

ولكن المشكلة الاكثر خطورة هى مشكلة عدم التجانس فى القيمة بالنسبة لبنود الاصول الثابتة المتماثلة بسبب اختلاف مستويات وهيكل الاسعار ، وكمثال متطرف لهذه الحالة فقد ورد باحدى المقالات المنشورة بأحدى المجلات العلمية بالاتحاد السوفيتى بعنوان « بعض المشاكل عن الاعداد لاعادة تقويم الاصول الثابتة » أنه كان لدى أحدى مصانع الآلات فى موسكو قبل اعادة التقويم الذى تم فى سنة ١٩٦٠ مخرطتان متماثلتان ، وكانت السجلات التاريخية تبين أن قيمة المخرطة الاولى ١٨٠٠ روبلا وأن قيمة المخرطة الثانية ٢٢٠٠ روبلا .

ويرى المحاسبون السوفيت أنه من المرغوب فيه فى العادة حساب أعباء الاستهلاك على أساس تكلفة الاستبدال بدلا من حسابها على أساس تكلفة الشراء الاصلية للاصول الثابتة . وعلى سبيل المثال فان ل.م. كانتور وهو أحد المحاسبين السوفيت الاكفاء يرى أن « طريقة تقويم الاصول الثابتة بالقيمة الاستبدالية لهذه الاصول يعتبر من ناحية المبدأ أفضل وأصح الطرق » . وقد اتخذ السوفيت فعلا خطوات تنفيذية طبقا لهذا الاعتقاد .

ونظرا الى اعتقاد السوفيت بأن حساب الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية للاصول الثابتة يؤدى الى أخطاء فى محاسبة

التكاليف ، فانهم قاموا من وقت الى آخر باعادة تقويم الاصول الثابتة فى مجالات معينة من الاقتصاد ، وقبل اعادة التقويم الذى تم فى سنة ١٩٦٠ ، كانت حالات اعادة التقويم محدودة فى العادة ، وحتى فى المجالات الاقتصادية التى تم فيها اعادة التقويم ، فان القيم الجديدة التى تم تحديدها أصبحت غير معبرة عن تكلفة الاستبدال بسبب الارتفاع السريع فى الاسعار ، وكانت أول عملية لاعادة تقويم الاصول الثابتة فى القرن العشرين مرتبطة بتغيير العملة القديمة ، فنظرا الى تدهور قيمة العملة التى كانت سائدة قبل الثورة السوفيتية فقد قام السوفيت باستبدال الروبلات القديمة بروبلات جديدة فى سنة ١٩٢٢ ، وكان الهدف من اعادة التقويم توحيد قيمة الاصول الثابتة على أساس العملة الجديدة ، وقد شملت عملية اعادة التقويم نوعين هامين من الاصول الثابتة وهما: الاصول الثابتة فى الصناعات التى تقوم على أساس الانتاج الكبير ، والاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية ، فقد تم فى سنة ١٩٢٥ حصر جميع الاصول الثابتة للصناعات التى تقوم على أساس الانتاج الكبير التى كانت موجودة قبل سنة ١٩٢٣ واعيد تقويم هذه الاصول على أساس تكلفة الانتاج فى أكتوبر سنة ١٩٢٥ ، كما تم اعادة تقويم الاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية فى سنة ١٩٢٥ ، ولكن عملية اعادة التقويم هذه اعتبرت غير كافية وأعيد تقويم هذه الاصول مرة ثانية فى السنوات ١٩٢٨ — ١٩٣١ ، وتم اظهار نتائج عمليات اعادة التقويم الثانية فى السجلات المحاسبية ، ولكن عملية اعادة التقويم الثانية اعتبرت غير كافية بدورها وحاول السوفيت اعادة تقويم الاصول الثابتة مرة ثالثة فى سنة ١٩٣٥ ، ولكن نتائج اعادة التقويم رفضت وتم الاحتفاظ بنتائج اعادة التقويم الذى تم فى السنوات ١٩٢٨ — ١٩٣١ .

وقد أثير موضوع اعادة تقويم الاصول الثابتة مرة أخرى فى السنوات السابقة للحرب العالمية الثانية ، وبدأت سلسلة من عمليات اعادة التقويم كانت ترمى الى اعادة تقويم جميع الاصول

الثابتة المملوكة للدولة واعادة تقويم المزارع الجماعية ، ولكن نظرا الى نشوب الحرب فان جزءا يسيرا فقط من هذا البرنامج هو الذى تم فعلا ، وتشمل الاصول التى اعيد تقويمها فى ذلك الوقت ما يلى :

١ ــ الاصول الثابتة فى قطاع الزراعة .

٢ ــ الاسكان الحكومى والمبانى المملوكة للمزارع الجماعية .

٣ ــ الاصول الثابتة فى قطاع النقل والمواصلات .

كما أعيد تقويم الاصول الثابتة الخاصة بالسكك الحديدية . ولكن عملية اعادة تقويم هذه الاصول اختلفت عن عمليات اعادة التقويم التى تمت فى القطاعات الاخرى من الاقتصاد القومى فى أن نتيجة عملية اعادة التقويم التى تمت فى السكك الحديدة لم تظهر فى الدفاتر ، ولم يستأنف برنامج اعادة التقويم بعد انتهاء الحرب ، ولكن الاصول الثابتة فى المناطق التى كان يحتلها الالمان جردت واعيد تقويمها عندما استرد السوفيت هذه المناطق ، وقد تم تحديد القيمة الجديدة لهذه الاصول على أساس أسعار سنة ١٩٤١ ، ونظرا الى أن المناطق التى كان يحتلها الالمان كان موجودا بها ما يقرب من ثلث الاصول الثابتة فى الاقتصاد السوفيتى قبل الحرب فان عملية اعادة التقويم كانت واسعة النطاق ، وأخيرا تم فى سنة ١٩٦٠ جرد جميع الاصول فى الاتحاد السوفيتى وأعيد تقويمها طبقا للأسعار الجارية .

وأهم عنصر لتحديد القيمة التى تظهر بها تكلفة الاصول الثابتة الجديدة فى الدفاتر يرتبط بوجود نظامين اداريين للاستثمارات الرأسمالية فى الاقتصاد السوفيتى ، وتحت النظام الاول الذى يسمى بنظام الحساب المملوك Khozyaystvennyi sposob : فان الهيئة التى

تخصصها الاستثمارات تنظم العمل بنفسها فهى تستخدم العمال اللازمين، وتشترى مواد البناء وتشرف على العمل .. الخ ، أما تحت النظام الثانى الذى يسمى بنظام التعاقد فانه يعهد بالعمل الى شركات متخصصة ، وتحت نظام الحساب الخاص يتم حساب تكلفة الاصول الجديدة عن طريق تجميع التكاليف الفعلية التى انفقت على الاصول الجديدة ويتم اثباتها فى الدفاتر بهذه القيمة ، أما فى نظام التعاقد فانه يتم تحديد قيمة هذه الاصول مقدما فى العقد ، وتظهر الاصول الثابتة فى دفاتر المشروع بالقيمة المبينة فى العقد ، ويلاحظ فى هذا الصدد أن التكاليف الفعلية للاصول الثابتة قد تختلف عن القيمة التى تظهر فى العقد ، اذ أنه يتم تحديد القيمة التعاقدية على أساس أسعار ثابتة للمدخلات وعلى أساس المعدلات الرسمية لاستخدام المدخلات اللازمة للانتاج ، ونظرا الى أن التكلفة الحقيقية لهذه الاصول تزيد على القيمة التعاقدية فان الاصول الثابتة التى تحصل عليها المشروعات تحت نظام التعاقد تظهر فى الدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية . ولهذا السبب فان معظم المشروعات التى تقوم بتنفيذ هذه العقود تحقق خسائر ، وفى سنة ١٩٥١ بلغت الخسائر فى قطاع الانشاءات ٤٪ من تكلفة العمل الذى تم .

وبالاضافة الى هذا ، فان بعض أنواع الانفاق الاستثمارى التى تسبق مولد المشروع لا تظهر فى دفاتر المشروع بالمرة ، وهذه النفقات تشمل : نفقات تخطيط المشروع مثل وضع التصميم الداخلى للمصنع وتحديد المواصفات والدراسات الجيولوجية والهندسية ، ونفقات تدريب العمال الجدد ، وفحص المصنع بعدما يتم انشاؤه للتأكد من مطابقته للمواصفات ، وبالرغم من أن هذه النفقات بصفة عامة تكون جزءا بسيطا من الانفاق الاستثمارى الكلى الا أنه فى حالات فردية تكون هذه النفقات كبيرة . فعدم اثبات تكاليف الدراسات التخطيطية والجيولوجية فى الصناعات الاستخراجية لابد وأن يؤدى الى تقويم المشروعات داخل هذه الصناعة بأقل من قيمتها الحقيقية .

والمجموعة الثانية من النفقات الاستثمارية التى لا تتضمنها القيمة الدفترية للاصول الثابتة تشمل نفقات التجارب ونفقات اعادة التصميم ، اذ ينظر السوفيت الى هذه النفقات باعتبار أنها فى حكم الخسائر ولذلك تعتبر نفقات ايرادية .

ومن الخصائص الاخرى المميزة لتقويم الاصول الثابتة فى الاتحاد السوفيتى التى يذكرها دائما الكتاب السوفيت كيفية تقويم الآلات والماكينات المستوردة فى حسابات الاصول الثابتة ، اذ يتم تحويل قيمة هذه الآلات الى الروبل باستخدام أسعار التحويل الرسمية بين الاتحاد السوفيتى والولايات المتحدة الامريكية ، وحتى سنة ١٩٦٠ ، كان معدل التحويل الرسمى أربعة روبل لكل دولار ، وقد أصبح معدل التحويل الآن ٩٠ كوبيك الى الدولار — (الروبل يساوى ١٠٠ كوبيك) وبالنسبة للآلات المستوردة بعملات أخرى فانه يتم تحويل قيمتها الى الروبل باستخدام معدلات تحويل تتناسب مع قيمتها بالنسبة الى الدولار .

ويمكن تلخيص العرض السابق عن تقويم الاصول الثابتة فى الاتحاد السوفيتى كما يلى : خلال معظم التاريخ السوفيتى ، فان عمليات اعادة التقويم الجزئية المتخذة من حين الى آخر بسبب التضخم ، واتباع بعض القواعد الاجتهادية للمحاسبة عن تكاليف الإستثمارات الجديدة ، تجمعان معا ليؤديا الى أن تكون القيمة الدفترية للاصول الثابتة غير معبرة عن قيمة هذه الاصول ، فبعض الاصول الثابتة التى تقترب من أن تكون متماثلة قد تظهر فى دفاتر المشروعات المختلفة بقيم مختلفة عن بعضها البعض تماما ، وذلك يتوقف على سنة الحصول على هذه الاصول ، وما اذا كانت محلية أو مستوردة ، وما اذا كان قد تم صنعها باستخدام طريقة التعاقد أو طريق الانتاج المباشر ، وما اذا كان قد مسها اعادة التقويم أم لا ، وقد أدت هذه العوامل مجتمعة الى عدم تجانس تقويم الاصول تبعا لذلك ، وأصبح من الصعب مقارنة التكاليف

النسبية والارباح النسبية فى المصانع المتشابهة ، وتكررت الشكوى من هذه المشاكل مرات ومرات فى كتابات المحاسبين السوفيت .

ولمعالجة هذه العيوب ، تقرر أخيرا فى فترة ما بعد الحرب اجراء عملية اعادة تقويم شاملة للاصول الثابتة فى الاقتصاد السوفيتى بأكمله ، وقد بدأ الحديث عن هذا الموضوع لاول مرة فى سنة ١٩٥٣ ، وتم وضع خطة لاعادة التقويم فى أواخر سنة ١٩٥٩ ونفذت الخطة فعلا فى أول يناير سنة ١٩٦٠ ، وكانت عملية اعادة التقويم شاملة غطت جميع الاصول الخاضعة للاستهلاك فى جميع المشروعات باستثناء المزارع الجماعية ، وداخل هذه المشروعات فان اعادة التقويم شملت جميع الاصول الثابتة باستثناء بعض البنود غير المهمة نسبيا مثل محتويات المكتبة والعدد والادوات الصغيرة ، ولم يكن الهدف من اعادة التقويم هو تبيان القيمة الحقيقية للاصول فحسب ، وانما كان الهدف أيضا جرد الاصول الثابتة للتأكد من أن القيمة الدفترية تعبر عن أصول موجودة فعلا .

وقد تمت عملية اعادة التقويم بواسطة لجان محلية باستخدام التعليمات الصادرة من السلطات المركزية وقوائم بالاسعار الرسمية وكانت الخطوة الاولى هى تقدير القيمة الاستبدالية للاصل ، أوقيمة الاصل عندما يكون جديدا ، وقد تم اعادة تقويم المبانى والانشاءات باستخدام المعدلات الطبيعية للتكاليف طبقا للاسعار الجارية (مثل تكاليف المتر المكعب لمساحة المبانى) ، وقد تم تمييز هذه المعدلات بحسب نوع الانشاءات والمبانى وبحسب المناطق التى توجد فيها المبانى حتى يمكن اظهار أثر الاختلاف فى تكلفة الانواع المتعددة من الانشاءات . وعلاوة على ذلك،فان عددا من التعليمات الاضافية جعل من الممكن تعديل هذه المعدلات لاستخدامها فى تقويم المبانى غير النمطية ، ولاعادة تقويم الآلات والماكينات تم اعداد

دليل يبين الاسعار الفعلية لجميع الآلات التى تنتج حاليا بالاضافة الى جميع الانواع الشائعة التى لا تنتج فى الوقت الحاضر ، كما تم عمل الشيء نفسه بالنسبة الى الآلات المستوردة ، وبالنسبة الى بنود الاصول الثابتة التى لا يشملها الدليل ، كانت تتخذ قرارات لاعادة تقويم هذه الاصول بالمقارنة مع الآلات المشابهة التىيتضمنها الدليل . وعند تحديد القيمة الاستبدالية للاصول الثابتة كان يتم تعديل هذه القيمة على أساس عنصر التقادم . وفى الحالات التى ينطوى التقادم فيها على مجرد اختلاف فى الطاقة الانتاجية ، فان ايجاد معامل ارتباط بسيط بين الطاقتين هو كل المطلوب . فالجرار القديم الذى تكون قوته أقل من عدد الاحصنة بالنسبة الى الجرار الجديد كان يعطى قيمة منخفضة بالتناسب مع الطاقة الاكبر . ولكن عنصر التقادم قد يعنى ارتفاع تكلفة التشغيل للاصل القديم ، والمدخل المناسب لحساب أثر عنصر التقادم عند تقويم الاصول الثابتة فى هذه الحالة ، هو طرح قيمة الموارد الاضافية المطلوبة لاستخدام الاصل القديم خلال المدة المتبقية من الحياة الانتاجية للاصل من قيمة الاصل الجديد ، وهذه فكرة منطقية عامة . وقد اقترح العديد من الكتاب السوفيت استخدام هذه الطريقة كمدخل مناسب لاعادة تقويم الاصول المتقادمة ، ولكن عند تنفيذ عملية اعادة التقويم ، فان المدخل الذى اتبع فعلا هو تصحيح القيمة بالنسبة لهذا النوع من التقادم باستخدام معامل معين فمثلا ، اذا كانت تكلفة نقل الطن لمسافة كيلو متر فى عربة نقل من النوع القديم اعلى بمقدار الثلث منها فى عربة من النوع الحديث ، فان قيمة العربة من النوع القديم تعادل ثلاثة أرباع قيمة العربة من النوع الجديد ، وليس من الواضح لماذا استخدمت هذه الطريقة بالرغم من أن الطريقة الاولى تعتبر أفضل ، ويرى المؤلف ان الطريقة الاولى ستظهر أن الكثير من الآلات السوفيتية لها قيمة سالبة ، ولكن الطريقة الثانية المستخدمة فعلا لن تؤدى الى مثل هذه النتيجة .

وقد تضمنت عملية اعادة التقويم قيام احد الخبراء بتقدير الحالة الطبيعية الفعلية للاصول لتحديد النقص فى قيمة الاصل نتيجة للاستهلاك ، وكانت التعليمات الصادرة فى هذا الصدد تتضمن توصيتين رئيسيتين :

١ ـ تقدير الحياة الانتاجية المتبقية للاصل أو درجة استهلاك الاصل بواسطة خبير ،

٢ ـ مقارنة سنوات الاستخدام الفعلية للاصل بأحد المعدلات التى تبين الحياة الانتاجية لهذا النوع من الاصول عند تحديد نسبة استهلاك الاصل . ويبدو أن المدخل الاخير قد استخدم بالنسبة الى معظم الآلات والماكينات ، بالرغم من أنه لا ينطبق على الحالات الفردية التى تزيد فيها سنوات الاستخدام الفعلية للاصل على المعدلات التى تبين الحياة الكلية للاصل ، وبالنسبة الى الاصول الاكثر تعقيدا ، مثل الآلات التى تتكون من اجزاء عديدة أو المبانى ، فان التعليمات تقضى بحساب قيمة الاصل على أساس المتوسط المرجح لكل جزء من الاجزاء الرئيسية للاصل .

وكان من نتائج اعادة التقويم ارتفاع القيمة الدفترية لجميع الاصول فى القطاعات التى شملها اعادة التقويم بمعدل ١٢ ٪ وهذه النسبة اقل كثيرا مما تعنيه العبارات التى وردت على لسان المؤلف بخصوص اظهار الاصول الثابتة فى الدفاتر بأقل من قيمتها الحقيقية ، ولكن يمكن تفسير ذلك بالتأكيدات التى وردت فى الكتاب بأنه منذ سنة ١٩٤٩ هناك ميل هبوطى لاسعار الآلات فى الاتحاد السوفيتى وانخفاض قيمة الاصول الثابتة بدرجة كبيرة بسبب عنصر التقادم ، كما أن أثر اعادة التقويم كان مختلفا بالنسبة الى قطاعات الاقتصاد المختلفة وبالنسبة لانواع الاصول الثابتة ، فبالنسبة الى الآلات فان القيمة الاستبدالية بالاسعار الجارية كانت تميل الى أن تكون أقل من القيمة الدفترية بحوالى ١٠٪ ، ولكن

بالنسبة الى المباني ، فان عملية اعادة التقويم أدت الى زيادة قيمة الاصول عن القيمة الدفترية بنسبة تزيد قليلا على ٢٠٪ ، كما أدت عملية اعادة التقويم الى تخفيض القيمة الدفترية الاصلية لاصول الصناعة ولكنها أدت الى زيادة قيمة الاصول الثابتة فى قطاع النقل بما يقرب من الثلث ، كما أن عدم التجانس فى تقويم الاصول الثابتة قبل عملية اعادة التقويم كان واضحا بدرجة كبيرة بين المشروعات فى القطاع الواحد ، ويقال أن القيمة الدفترية للاصول الثابتة لاحد مصانع الصلب ارتفعت بنسبة ٣٦٪ بينما انخفضت القيمة الدفترية للاصول الثابتة لمصنع آخر بمعدل ٢٠٪ ، وكان تقويم الاصول الثابتة بين المشروعات المتماثلة متفاوتا بدرجة كبيرة تؤدى الى تغيرات مهمة فى الهيكل النسبى للتكاليف ، على الاقل بالنسبة الى المنتجات التى يمثل الاستهلاك عنصرا كبيرا من التكلفة الكلية لها مثل المنتجات البترولية ، ويقدر أنه نتيجة لعملية اعادة التقويم ، فان تكلفة الطن من البترول المنتج فى ازيربادزهان Azerbaidzhan ارتفعت بنسبة ١١٪ ، بينما انخفضت تكلفة انتاج الطن من البترول فى توركمن Torkmen بنسبة ٧٪ .

ومن النتائج الاخرى لاعادة التقويم اكتشاف أن الاصول الثابتة فى الاتحاد السوفيتى كانت مستهلكة بدرجة أكبر مما تبينه الاستهلاكات الدفترية ، وقد أدت عملية اعادة التقويم الى زيادة الاستهلاكات الدفترية بالنسبة الى الاقتصاد ككل بنسبة ٢٥٪ .

كما أمتد مبدأ اعادة التقويم الى الاصول الثابتة للمزارع الجماعية التى تم جردها واعادة تقويمها فى أول يناير سنة ١٩٦٢ . ومع هذا فانه بالنسبة الى المزارع الجماعية ، فان الهدف ليس قياس الاستهلاك بحيث يكون أكثر واقعية بدرجة ما هو راجع الى الحاجة لجرد الاصول الثابتة لهذه المزارع وتقويمها ، حتى يمكن تحميل

منتجات هذه المزارع بتكاليف استخدام الاصول الثابتة ، ويذكر المؤلف أن المزارع الجماعية لم تقم بحساب الاستهلاك على الاصول الثابتة حتى الان ، وانه حتى عهد قريب ، لم تكن هذه المزارع قد بدأت فى استخدام محاسبة التكاليف بالمرة .

تحديد معدلات الاستهلاك

ترمى معدلات الاستهلاك التى تستخدمها المشروعات السوفيتية الى تغطية الاصلاحات الراسمالية بالاضافة الى استعاضة قيمة الاصول الثابتة ، ولاغراض المحاسبة عن الاستهلاك ، يقوم السوفيت بالتمييز بين الأصلاحات الرأسمالية والاصلاحات الجارية على أساس مدى تكرار عمليات الاصلاح ، وحجم الاجزاء التى يتم استبدالها من الأصل،ومن الأمثلة التقليدية للاصلاحات الرأسمالية طبقا للمفهوم السوفيتى تغيير موتور احدى السيارات أو استبدال سقوف المبانى ، أو اعادة تصميم آلة معينة ، ومثل هذه الاصلاحات لا تحدث أكثر من مرة واحدة فى السنة ، وعادة تكون الفترة بين الإصلاحات المتتالية من هذا النوع أطول من سنة ، وعادة تتضمن التعليمات التى تصدرها الوزارات (تصدر هذه التعليمات الآن عن طريق المجالس الاقتصادية) تحديداً دقيقا للاصلاحات الرأسمالية والاصلاحات الجارية ، وطبقا للمفهوم السوفيتى فان الاصلاحات الرأسمالية لا تتضمن أى زيادة فى القدرة الانتاجية للاصل ، كما أن هذه الاصلاحات تؤدى الى اطالة الحياة الانتاجية للاصل عن الفترة المحددة أصلا .

ويبين الكتاب السوفيت أنه تم تحديد معدلات الاستهلاك طبقا للمعادلة التالية : م = (ت + ص) / ع ١٠٠

حيث :

م = معدل الاستهلاك .

ت = التكلفة الاصلية للاصول .

ص = اجمالى النفقات التقديرية اللازمة للاصلاحات الرأسمالية خلال فترة الحياة الانتاجية .

ع = العمر الانتاجى للاصل .

ولذلك فان قيمة ص اللازمة للاصلاحات الرأسمالية هى أحد المتطلبات الحتمية لجعل الاصل يستمر فى الانتاج خلال ع من السنوات ولا تعتبر مصدرا لتمويل الاستثمارات الجديدة .

ويمكن تبيان الخصائص الرئيسية لنظام الاستهلاك السوفيتى كما يتضح من هذه المعادلة على النحو الاتى :

أولا — **أن معدل الاستهلاك لا يقتصر على أن يكون نسبة تعبر عن الحياة الانتاجية للاصل كما هو الحال عندما يكون الهدف من الاستهلاك هو توزيع التكلفة التاريخية للاصل (بعد استبعاد القيمة التخريدية له) على سنوات الاستعمال .**

ثانيا — **أن أحد الفروض المهمة فى هذه المعادلة ، أنه من الممكن تقدير نسبة ص الى ت ، بمعنى أنه يفترض أنه من الممكن تقدير نسبة الاصلاحات الرأسمالية للاصل خلال سنوات الاستخدام الى التكلفة التاريخية للاصل .**

ثالثا — **أن القيمة النسبية لكل من ص و ت تبين الجزء من الاستهلاك الذى يكون الهدف منه استعاضة التكلفة التاريخية للاصل ، والجزء الاخر الذى يرمى الى تغطية نفقات الاصلاحات الرأسمالية**، فاذا افترضنا أن قيمة كل من ص و ت كانتا متساويتين ، وأنه تم تحديد معدل الاستهلاك من واقع المعادلة السابقة بـ ١٠ ٪ ، فان ٥ ٪ من هذا المعدل تكون للاصلاحات الرأسمالية والـ ٥ ٪ الثانية لاستعاضة التكلفة التاريخية للاصل .

ونظرا الى أهمية الرقابة المحكمة من أعلى ، فان معدلات الاستهلاك فى الاقتصاد السوفيتى لا يتم تحديدها بواسطة المشروع كما هو الحال فى الاقتصاد الراسمالى ، وانما يتم تحديدها بواسطة السلطات المركزية ويتم تخصيصها للمشروعات المختلفة .

ويعتبر المستوى العام لمعدت الاستهلاك منخفضا جدا كما يتبين من بعض البيانات المنشورة فى الاتحاد السوفيتى عن خسائر تخريد الاصول الثابتة أو الاستغناء عنها والموضحة بالجدول رقم (٢) .

جدول رقم (٢)

خسائر تخريد الاصول الثابتة أو الاستغناء عنها كنسبة للتكلفة الاصلية فى بعض الصناعات بالاتحاد السوفيتى

الصناعة	١٩٥٤	١٩٥٥
الفحم	٧٦	٧٢
البترول	٢٧	٢٤
مواد البناء	٤٩	٤٧
الغابات والورق وتصنيع الخشب	٥٢	٦١
اللحوم واللبن	٣٦	٢٩
صيد الاسماك	٥٠	٤٦
الصناعات الخفيفة (الاحذية والملابس)	—	٢٦
محطات القوى الكهربائية	٣٦	٣٧
انتاج السلع الصناعية الاستهلاكية	٢٨	—
انتاج السلع الغذائية	٤١	٣٧
الغزل والنسج	—	٢٦
المصنوعات الاقليمية	—	٤٥
الوقود	—	٤٥
المتوسط	٥٢	٥١

وتستخدم المشروعات السوفيتية معدلات الاستهلاك التى يتم تحديدها من أعلى ، وقد تم تحديد هذه المعدلات لاول مرة بالقرار الصادر فى سنة ١٩٢٢ ، وقد استبدلت المعدلات المحددة بالقرار الصادر فى سنة ١٩٢٣ بمجموعة أخرى من المعدلات أكثر تكاملا صدر بها قرار فى سنة ١٩٣٠ . وفى كلتا الحالتين فان القرارات الصادرة كانت تحدد معدلا مستقلا لاستهلاك كل مجموعة من مجموعات الاصول بحسب متوسط الحياة الانتاجية للاصول التى تضمها كل مجموعة ، وقد تأثرت معدلات الاستهلاك المحددة فى الحالتين بأمرين : فأولا ، كان المستوى العام لمعدلات الاستهلاك منخفضا جدا ، ولكن أهم من ذلك ، فان تبويب الاصول الثابتة فى مجموعات معينة لغرض حساب الاستهلاك كان تبويبا عريضا جدا بدرجة تجعل الاصول التى تبوب تحت مجموعة واحدة بعيدة عن التجانس بدرجة كبيرة ، وباستثناء هذه التحفظات ، فان نظام معدلات الاستهلاك بحسب مجموعات الاصول الثابتة أدى الى تحديد متوسط لمعدلات الاستهلاك لكل مشروع بحيث يعكس هيكل الاصول الثابتة فى المشروع .

وفى سنة ١٩٣٨ حدث تغير أساسى فى سياسة الاستهلاك ، فبدلا من تحصيل الجزء من الاستهلاك الذى يقابل الاصلاحات الرأسمالية من المشروعات ، ترك هذا الجزء من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات المختلفة، وأصبحت الاصلاحات الرأسمالية تمول عن طريق الموارد الذاتية للمشروعات بدلا من تمويلها من الموارد المركزية . وبالاضافة الى هذا ، **تم الاستغناء عن النظام السابق الخاص باستخدام معدلات مستقلة لكل مجموعة من مجموعات الاصول الثابتة فى سبيل استخدام نظام لمعدلات مركبة لفروع الاقتصاد القومى (المقصود بالمعدلات المركبة هو معدلات متوسطة لمجموعة من الاصول تختلف فى نوعها وفى حياتها الانتاجية) وتحت هذا النظام يتم حساب الاستهلاك فى أى مشروع باستخدام معدل**

واحد ، يتم تحديده من أعلى ، بالنسبة الى القيمة الكلية للاصول الثابتة ، وكان يتم تحديد المعدلات المركبة فى أول الامر بالنسبة الى كل مؤسسة Commissariat بأكملها (أصبحت المؤسسات فيما بعد تسمى بالوزارات) ، وكان يتم تمييز المعدل العام المركب لكل مؤسسة بالنسبة للوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة حتى يمكن الوصول الى معدل مركب على مستوى المشروع على أساس الاختلاف فى هيكل الاصول بالنسبة الى كل مشروع ، ولكن عند تجميع معدلات الاستهلاك المركبة للمشروعات التابعة للمؤسسة يجب أن تتفق مع المعدل المركب للمؤسسة ككل ، ولم تكن المعدلات المركبة لسنة ١٩٣٨ مشتقة من المعدلات لمجموعات الاصول الثابتة الصادرة فى سنة ١٩٣٠ ، فقد كان المستوى العام للمعدلات المركبة فى سنة ١٩٣٨ أعلى ، كما أنــه لم يتم تحديد معــدلات مستقلة لمجموعات الاصول الثابتة فى سنة ١٩٣٨ ، وكان على المؤسسة أن تقوم بتحديد معدل مركب لاستهلاك الاصول الثابتة فى كل من الوحدات الاقتصادية التابعة يشتق من معدل الاستهلاك المركب المحدد من أعلى للمؤسسة ككل . ومن الواضح أن دقة المعــدل المركب المخصص لمشروع معين تعتمد على كيفية قيـام المؤسسة بتمييز المعدل المركب بحسب الوحدات الاقتصادية التابعة لها بحيث يعكس المعدل هيكل الاصول فى كل وحدة اقتصادية وما يرتبط بذلك من اختلاف فى الحياة الانتاجية ومتطلبات الاصلاحات الرأسمالية .

وبمجرد تحديد المعدلات المركبة لفروع الاقتصاد القومى فى سنة ١٩٣٨ ، بقيت هذه المعدلات نافذة المفعول لمدة ١٢ سنة بأكملها من سنة ١٩٣٨ الى سنة ١٩٥٠ ، ولاول مرة فى ســنة ١٩٥٠ كانت هناك بعض التعديلات فى المعدلات المركبة لاستهلاك الاصول الثابتة اقتضتها ظروف التغير التكنولوجى والتغير فى الاهمية النسـبية للاصول الثابتة ، وقد وصفت معدلات سنة ١٩٥٠ بأنها وقتيــة وتمثل نوع من الاسعافات المؤقتة فى انتظار عملية تعديل شاملة

لمعدلات استهلاك الاصول الثابتة ، وفى الفترة التي أعقبت الحرب العالمية الثانية صدرت تعليمات للوزارات للمضى قدما فى تحـديد معدلات أكثر دقة لاستهلاك الانواع المختلفة من الاصول الثابتة ، وقد استغرق تحقيق ذلك وقتا طويلا وتم تحديد معدلات جـديدة لاستهلاك الاصول الثابتة وبدىء بتنفيذها فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٣ .



الفصـــل الرابع

تحقيق الرقابة على المخزون السلعى بالاتحاد السوفيتى

لا يقتصر اثر سياسة المخزون السلعى على الوحدات الاقتصادية فحسب ، بل ان لهذه السياسة آثارا كبيرة على الاقتصاد القومى ومستوى الكفاية الانتاجية فيه ، ويقدر المؤلف أنه لو أمكن زيادة معدل دوران المخزون السلعى فى الاتحاد السوفيتى فى سنة ١٩٥٦ ، بحيث يصبح مساويا لمعدل دوران المخزون فى الولايات المتحـــدة لادى ذلك الى توفير ما يقرب من ٦٠ الى ٩٠ بليون روبل ، وان هذه القيمة مساوية تقريبا لمجموع الاستثمارات فى الصناعة فى هـــذه الســـنة .

وبالرغم من اننا يجب أن ننظر الى هذه التقديرات بحذر ، الا أنه مما لا شك فيه أن زيادة معدل دوران المخزون على المستوى القومى عن طريق تحسين الرقابة وترشيد سياسة المخزون فى الوحدات الاقتصادية يؤدى الى تحرير الموارد الضخمة التى تكون مجمـــدة فى مخزون سلعى يزيد على القدر اللازم ، ومن ثم يمكن تعبئة هذه الموارد وتوجيهها الى زيادة معدل التنمية . وبالرغم من أن اتباع سياسة رشيدة للمخزون السلعى له درجة الاهمية نفسها بالنسبة الى الاقتصاد القومى سواء فى النظم الاقتصادية الموجهـــة او فى النظم الاقتصادية التى تقوم على جهاز السوق ، فاننا نجد اختلافا كبيرا فى تحديد سياسة المخزون السلعى على مستوى الوحـــدة الاقتصادية فى النظامين .

وتقع مسئولية تخطيط ومراقبة المخزون السلعى — فى الدول التى تعتمد اقتصادياتها على جهاز السوق — على عاتق الشركات الخاصة ، فعن طريق التنبؤ بالطلب ، وتحديد جداول الانتاج وطول الفترة اللازمة لاستعاضة المخزون ، تقوم الشركة بالاحتفاظ بالحد الادنى من المخزون السلعى الذى يكفى لمواجهة طلبات العملاء دون تأخير ، ويؤدى الى استمرار العمليات الانتاجية دون انقطاع ، وتعمل الشركات على تجنب تقييد مبالغ تزيد عن القدر اللازم فى المخزون السلعى بسبب التكاليف المرهقة للاحتفاظ بمخزون يزيد عن القدر اللازم مثل تكاليف التخزين والمناولة والتامين، ومخاطر التلف وانخفاض الاسعار والتقادم . وبالاضافة الى هذا ، هناك دائما مشكلة العسر المالى ، فاذا قامت الشركة بالاحتفاظ بنسبة كبيرة من الاصول فى شكل مخزون سلعى ، وهو أقل سيولة نسبيا من باقى الاصول المتداولة ، فهناك مخاطر عدم امكان دفع الالتزامات المستحقة فى الميعاد وعندما يصبح حجم الشركة كبيرا ، فان مشكلة مراقبة المخزون تزداد تعقيدا بدرجة كبيرة نظرا الى زيادة عدد الاصناف التى يحتفظ بها فى شكل مخزون سلعى ، كما أن عدد الاشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر فى المخزون يزداد بدرجة ملحوظة ، ولذلك تعمل الشركات على تنظيم الهيكل الادارى بحيث تكون هناك وحدة مستقلة مسئولة صراحة عن ادارة ومراقبة المخزون السلعى ، كما تعمل هذه الشركات على تعميم النظام المحاسبى بحيث تتوافر البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المتعلقة بالمخزون السلعى ، وقد ظهرت فى الاونة الاخيرة أبحاث عديدة فى الولايات المتحدة الامريكية ترمى الى تخفيض تكاليف الاحتفاظ بالمخزون السلعى الى الحد الادنى ، وتحديد الحجم الامثل للمخزون ، وحد اعادة الطلب ، والحجم الامثل للطلبية ، والتوزيع الزمنى لبرنامج الانتاج ... الخ .

وتبدو مشكلة تخطيط ومراقبة المخزون فى الاتحاد السوفيتى فى اطار مختلف تماما عن الحال فى الدول الراسمالية . وفى بعض النواحى ، فان المشكلة اسهل مما هى عليه فى الدول الراسمالية ،

اذ تختفى تماما مشكلتان رئيسيتان هما الحاجة الى التنبؤ بحجم الطلب على السلع ، وأخذ أثر تقلبات الاسعار فى الحسبان .

والاختلاف الرئيسى بين النظامين هو فى تحديد السلطة والمسئولية عن المخزون السلعى ، فاذا أخذنا طبيعة الهيكل التنظيمى فى الاتحاد السوفيتى ، لوجدنا أن تخطيط ومراقبة المخزون السلعى لا يمكن أن تكون تحت سلطة ادارة الشركة ، وانما يعهد بهذه المهمة فى المكان الاول الى وكالات مراقبة خارجية وسنقوم فيما يلى بتلخيص الملامح الرئيسية لنظام مراقبة المخزون السلعى فى الاتحاد السوفيتى .

نظام الرقابة على المخزون السلعى بالاتحاد السوفيتى

يمكن تلخيص الملامح الرئيسية لنظام مراقبة المخزون بالاتحاد السوفيتى على النحو الاتى : الاساس فى نظام مراقبة المخزون هو المعدلات الطبيعية ، التى يمكن أن توصف بانها حد أعلى لبنود المخزون السلعى يعبر عنه بالكميات اللازمة لعدد من الأيام ، كأن يقال مثلا : ان الحد الاعلى للمخزون من المواد الاولية هو الكمية اللازمة للانتاج لمدة ٢٥ يوما . ومنذ اصلاح نظام الائتمان المصرفى بالاتحاد السوفيتى فى سنة ١٩٣١ تحدد الخطط الموضوعة للمشروعات هذه المعدلات بالنسبة الى البنود الرئيسية لحسابات المخزون التى تظهر فى الميزانية العمومية مثل المواد الاولية ، والمواد المساعدة ، والمواد نصف المصنوعة المشتراة ، والوقود ، والسلع فى سبيل الصنع ، والسلع تامة الصنع ... الخ ، وتحدد هذه المعدلات أثناء وضع الخطة الفنية والصناعية والمالية للمشروعات الاقتصادية وقد تبقى هذه المعدلات ثابتة طوال فترة زمنية طويلة ، وقد تتغير من سنة الى أخرى أو خلال فترة أقصر عندما يزداد حجم المشروع أو عندما يتغير برنامج الانتاج .

وتكون كمية المخزون السلعى التى يحتفظ بها المشروع عرضة حتما للتغيرات فى الاجل القصير ، فترتفع كمية المخزون السلعى وتهبط تبعا لتغير حجم المبيعات وتغير كميات المواد الاولية المستخدمة

فى الانتاج ، وحتى اذا بقى حجم المخزون السلعى ثابتا فى مجموعه ، فان بنود المخزون السلعى تكون عرضة لتغيرات مستمرة ولذلك يستحيل تخطيط ومراقبة كميات المخزون السلعى بالتفصيل بالنسبة الى البنود المختلفة ، ولذلك فان **الوسيلة التى تتخذ حتى تلتزم المشروعات بالمعدلات الطبيعية ، هى تحديد مقدار الموارد المتاحة لتمويل الكميات التى يحتفظ بها من المخزون السلعى** . فبصفة عامة ، نجد أن كميات المخزون السلعى للمشروعات المختلفة فى الاتحاد السوفيتى يجب أن يتم تغطيتها عن طريق ما يسمى بـ « رأس المال العامل الخاص بالوحدة الاقتصادية » وحتى يمكن شرح هذا التعبير فى المفهوم السوفيتى ، من الضرورى التعرف على بنود المركز المالى للمشروع السوفيتى ، ونبين على الصفحة التالية نموذجا لميزانية عمومية تقليدية لمشروع سوفيتى مع استخدام بعض الارقام الايضاحية (أنظر جدول رقم ٣) . ويتضح من هذا النموذج أنه يظهر فى جانب الخصوم بالميزانية عدد من الحسابات التى تمثل الموارد المخصصة للمشروع بصفة دائمة . وهذه البنود تشمل الاعتماد القانونى المخصص للمشروع والارباح المحتجزة (تشبه هذه الحسابات فى الاساس حساب رأس المال وحسابات الارباح المحتجزة للمشروع الراسمالى) ، وبعض البنود الاخرى . واذا قمنا بطرح الاصول التى تتميز بصفة دائمة بعدم السيولة مثل الاصول الثابتة ورأس المال المقيد فى الانشاءات الرأسمالية (وهذه الاصول تظهر فى النموذج المبين للميزانية العمومية تحت عنوان الاصول الثابتة وأصول أخرى) من مجموع الاعتماد القانونى المخصص للمشروع والارباح المحتجزة ، فان الفرق يمثل قيمة الموارد الذاتية التى يكون للمشروع حرية استخدامها لتمويل المخزون السلعى .

ومع هذا ، فان هناك مصدرا آخر لتمويل المخزون السلعى ويتكون من أنواع مختلفة من الالتزامات قصيرة الاجل ، وتظهر هذه الالتزامات فى جانب الخصوم فى النموذج المبين للميزانية العمومية لمشروع سوفيتى تحت عنوان التزامات ثابتة . وفى التطبيق العملى . فان قيمة الالتزامات الثابتة التى تدخل فى حساب

رأس المال العامل هى عبارة عن قيمة متوقعة بدلا من القيمة الفعلية التى تظهر فى الخانة الرئيسية بالميزانية ، وتظهر هذه القيمة المتوقعة فى خانة مستقلة فى كشف المركز المالى ، وتشمل الغرامات المستحقة المفروضة على المشروع والالتزامات المتنازع عليها وبعض الالتزامات الصغيرة التى يتم فرضها بواسطة سلطة أعلى ، ونسبة كبيرة من هذه الخصوم يقابلها التزامات مماثلة مستحقة على وحدات اقتصادية أخرى ، ولكن فى بعض الحالات ، فان الالتزامات القصيرة الاجل التى تظهر فى جانب الخصوم ، قد تستخدم فى تمويل المخزون السلعى .

والفرق بين بنود الاصول التى تظهر تحت المجموعة (أ) وبين بنود الخصوم التى تظهر تحت المجموعة (أ) ، (مع ملاحظة أن الالتزامات الثابتة المتوقعة بدلا من الالتزامات الثابتة الفعلية هى التى تؤخذ فى الاعتبار عند حساب قيمة بنود الخصوم التى تظهر تحت المجموعة «أ») يسمى «رأس المال العامل المملوك ومايوازيه» ، وبمقارنة « رأس المال العامل المملوك وما يوازيه » بالمعدل النمطى المخطط لرأس المال العامل، يتبين ما اذا كان لدى المشروع زيادة أو نقص فى رأس المال العامل عن المعدل النمطى . وعند اعداد الخطة المالية للوحدات الاقتصادية ، يراعى تعديل الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بحيث يكون رأس المال العامل بالقدر اللازم فقط طبقا للمعدل المخطط .

ولكن بالاضافة الى رأس المال المملوك وما يوازيه ، فانه يتاح للمشروعات فرصة الحصول على ائتمان مصرفى لتغطية بعض أنواع المخزون ، فاذا وجد أحد المشروعات أنه من الضرورى الاحتفاظ بمخزون يزيد عن المعدلات الطبيعية لاسباب معقولة محددة بدقة ، مثل ضرورة تخزين مواد موسمية تزيد على المعدلات الطبيعية ، فانه يمكنه الحصول على تمويل اضافى من بنك الجوس، وبالاضافة الى ذلك ، فان هناك بعض أنواع البضاعة لا يتم تحديد معدلات لها ، مثل البضاعة المشحونة التى لم تسدد قيمتها ، وهناك اتجاه

الجدول رقم (٣)
ميزانية عمومية تقليدية لمشروع سوفيتي
(القيمة بآلاف الروبلات)

الأصول	AKTIV
(أ) الأصول الثابتة وأصول أخرى :	
١ — أصول ثابتة	٦٥٢٩٤
٢ — حساب المدفوعات للدولة تحت التسوية في مقابل الارباح	٢٩٣
٣ — حساب المدفوعات للبنك لتمويل انشاءات رأسمالية	٢٠٤٠
٤ — حساب المستقطعات لاعتماد الحوافز الخاصة	٨٦٧
٥ — خسائر	—

الخصوم		PASSIV
(أ) المصادر الذاتية ومصادر أخرى :		
١ — الاعتماد القانوني المخصص للمشروع		٩٤٥٣٩
٢ — مخصص استهلاك الاصول الثابتة		١٤٦٥٦
٣ — الارباح		
الاعوام السابقة		—
العام الحالي		٤٦٠٢
٤ — التزامات ثابتة :	الجزء الذي يدخل في رأس المال العامل	
المستحق لصندوق الضمان الاجتماعي	٧٨٠	١٥٣١
المستحق للعاملين		٣٤٢
نفقات مستحقة	٣٩٠	

(تابع) الجـــدول رقم (٣)

رأس المـــال العـــامل وما يوازيه ٤٦٣٦٥

(ب) اصول تخضع للمعدلات النمطية :

	المعدلات النمطية	
١ ـ المواد الاولية	١٦٦٧٠	١٦٤٧٠
٢ ـ البضاعة فى سبيل الصنع	١٨٨٨٠	١٩٣١٢
٣ ـ العدد والادوات الصغيرة	١٣٩٥٠	١٣٧٠٩
٤ ـ البضاعة تامة الصنع	٤٣٥٠	١٠٠٠٥
٥ ـ النفقات المدفوعة مقدما	٢٧٥٠	٣٣٠٦

(جـ) اصول اخرى :

١ ـ نقـــدية	٣٧٧
٢ ـ بضاعةمشحونةلمتسددقيمتها(مدينون)	٥٩١٨
٣ ـ المستحق على شركات أخرى	١٧٩٥
٤ ـ اصلاحات راسمالية	٤٣٤
٥ ـ بنود اخـــرى	١٦٩
المجمـــوع	١٤٠٠٨٩

(ب) قروض مصرفية قصيرة الاجـل

طبقا للمعدلات النمطية للمخزون :

١ ـ بالنسبة الى المواد الاولية	٩٥٣٩
٢ ـ بالنسبة الى البضاعة فى سبيل الصنع	١٨٠
٣ ـ بالنسبة الى البضاعة تامة الصنع	٣٦٥٠

(جـ) قروض مصرفية مختلفـــة ،

التزامات ، وخصوم أخرى :

١ ـ القروض من بنك الجوس	٤٣٥٧
٢ ـ المستحق لشركات أخرى	٦٦٩٠
٣ ـ تمويـــل خاص	١١
المجمـــوع	١٤٠٠٨٩

لتمويل هذه العمليات بقروض مصرفية ، وفى المشروعات التجارية، يقوم بنك الجوس بتوفير الاموال اللازمة للاحتفاظ بكمية من المخزون تعادل المعدلات الطبيعية ، وفى السنوات الاخيرة ، كانت هناك بعض التجارب لمد هذا النظام الى قطاعات أخرى ، **ويجب أن يكون واضحا من فحص النموذج المبين للميزانية أن اجراءات اعداد الميزانية قد تأثرت بدرجة كبيرة بمتطلبات تسهيل نظام الرقابة على المخزون السلعى ، فعلى سبيل المثال ، يتم اعداد الميزانية العمومية بحيث يمكن حساب قيمة رأس المال المملوك وما يوازيه بسهولة ، ويتم حساب هذه القيمة وتظهر فى سطر مستقل فى المركز المالى** كما يتبين من النموذج الموضح هنا ، وعلاوة على هذا ، فان **الائتمان من بنك الجوس يظهر مستقلا فى الميزانية بالنسبة الى المبالغ المقترضة لتمويل المخزون طبقا للمعدلات الطبيعية، وبالنسبة الى الانواع الاخرى من الاصول** ، والواقع أن **فحص تبويب الميزانية للمشروع السوفيتى يوحى بأن الهدف الرئيسى لاستخدام قائمة المركز المالى بواسطة وكالات المراقبة الخارجية هو تحليل مركز المخزون وتقييم الاداء فى المشروع .**

الرقابة بواسطة وكالات خارجية

تمثل المعدلات الطبيعية للمخزون السلعى الاساس الذى تقوم عليه مراقبة المخزون بواسطة وكالات المراقبة الخارجية ، ويتم تحديد هذه المعدلات باتباع الاجراءات التالية : **تقوم الوحدات** الاقتصادية باقتراح هذه المعدلات عن السنة القادمة ، وتقوم المؤسسات التى تتبعها هذه الوحدات الاقتصادية بتجميع المعدلات وارسالها الى الوزارات ، وتقوم الوزارات مرة ثانية بتجميع هذه المعدلات على مستوى الاقتصاد ككل وتقترح المعدلات المجمعة التى تدخل فى وضع خطة الجوس ولكن يجب التوفيق بين تقدير المعدلات المقترحة من المشروعات والاموال المتاحة لتمويل رأس المال العامل الذى يتم تحديده على أساس خطة الجوس بالنسبة الى الاقتصاد

القومى ككل ولذلك قد يتم تعديل المعدلات المقترحة من المشروعات على أساس الحد الاقصى المسموح به طبقا للخطة ، وفى النهاية ترسل الوزارات الى المؤسسات تعليمات عن الحدود القصوى المسموح بها لمعدلات المخزون بالنسبة الى المؤسسة وتقوم المؤسسة بدورها بارسال تعليمات الى المشروعات عن الحدود القصوى المصرح بها لكل مشروع ، ولذلك فان المشروعات تقوم بدور ثانوى الى حد كبير فى تحديد هذه المعدلات ، ويبدو أن الكتاب السوفيت يتفقون على أنه يتم تحديد الجزء الاكبر من هذه المعدلات بواسطة سلطات أعلى من مستوى المشروع (عادة عن طريق المؤسسات) وأن هذه المعدلات تخصص فى النهاية للمشروعات المختلفة ، وتعتمد السلطات العليا فى تحديد المعدلات الطبيعية للمخزون بصفة أساسية على المعدلات التى كانت سارية فى السنوات السابقة ، وقد تم وضع أولى المعدلات المعبر عنها فى صورة المخزون اللازم لعدد من الايام فى سنة ١٩٣١ عن طريق فحص معدل الدوران للبنود المختلفة من المخزون السلعى فى السنة المالية ١٩٣٠ــ١٩٣١ ، وكانت الفكرة هى اختيار أدنى معدل دوران ربع سنوى خلال هذه الفترة وتعديل هذا المعدل على أساس الظروف الخاصة للمشروعات المختلفة .

ولا يقتصر الامر على تحديد معدل تجميعى واحد لجميع أنواع المخزون السلعى فى المشروع ، وانما تقوم السلطات العليا أيضا بتحديد معدلات تفصيلية لكل نوع من أنواع المخزون فى المشروعات المختلفة .

وقد بدأ السوفيت يبدون عدم رضائهم عن نظام الرقابة على المخزون السلعى فى أواخر الاربعينيات من هذا القرن ، وكانت المشروعات تنتقد لاحتفاظها بكميات من المخزون السلعى تزيد عن الحاجة ، وقامت حملة تهدف الى تعجيل معدل دوران رأس المال العامل ، وابتداء من سنة ١٩٤٩ كانت هناك تجارب لتعديل نظام الرقابة على المخزون السلعى ، واحدى الخطوات التى أحيطت

بدعاية كبيرة فى هذا الصدد كانت محاولة تعضيد أو ربما استبدال المعدلات الطبيعية كنمط رئيسى لتقييم الاداء بالنسبة الى المخزون السلعي فى الصناعة بمؤشر جديد أطلق عليه « معدل دوران رأس المال العامل » ويحسب هذا المعدل أساسا بقسمة حجم الانتاج على متوسط المخزون السلعى خلال فترة زمنية معينة .

وفى سنة ١٩٥٩ تم لاول مرة استخدام معدل الدوران كمقياس لتحديد مستوى المخزون فى المشروعات المختلفة بالاتحاد السوفيتى، وكان المقصود من ذلك هو اعطاء ادارة المشروعات قدرا أكبر من المرونة والقدرة على التصرف وقصر الرقابة من الخارج على مقياس عام والعمل على زيادة معدل الدوران من سنة لاخرى ، ولكن بعد سنة من تجربة هذا المقياس العام بدأت تظهر بعض الصعاب نتيجة المغالاة فى حساب بسط نسبة الدوران و / أو اظهار المقام بأقل من الحقيقة حتى يبدو معدل الدوران أعلى من الواقع . وقد أدت هذه الصعاب الى الاستغناء عن هذا المقياس ، ومع هذا فان البحث المستمر عن أدوات للرقابة أكثر عمومية من المعدلات الطبيعية ، ظهر أثره فى تغيير اجراءات مراقبة المخزون التى صاحبت اعادة تنظيم الصناعة فى سنة ١٩٥٧ ، فقد صاحب اعادة التنظيم تجديد الانتقادات عن نواحى النقص فى المعدلات الطبيعية للمخزون السلعى ، وكانت هناك اقتراحات عديدة من الكتاب السوفيت باستبدال المواصفات التفصيلية الخاصة بالمخزون السلعى بمؤشرات تكون أكثر عمومية . وفى عملية اعادة التنظيم ، أصبحت مؤشرات الرقابة فعلا أكثر عمومية ، وتم تجميع المعدلات الطبيعية للمخزون السلعى فى ثلاث مجموعات فقط ، وينادى بعض الكتاب السوفيت بقصر هذه المعدلات على معدل طبيعى واحد يمثل الحد الاقصى المسموح به لرأس المال العامل ، أو ما يوازى الشىء نفسه وهو تحديد هدف واحد للمخزون السلعى لكل ما يعادل روبل من الانتاج .

الفصل الخامس

استخدام الوسائل الآلية فى المحاسبة بالاتحاد السوفييتى

خلال معظم التاريخ الاقتصادى السوفييتى كانت تتم عمليات المحاسبة باستخدام المداد والقلم ، ويذكر أحد الكتاب السوفييت أنه من بين ٣ر٢ مليون شخص كانوا يقومون بعمليات حسابية فى سنة ١٩٤٧ ، كان مالا يزيد على ٣٪ أو ٤٪ منهم يقومون باداء عملهم بمساعدة الآلات الحاسبة التي تدار بالكهرباء ، وقد تحسن الموقف الان ، ويبلغ متوسط عدد الالات الحاسبة التي يستخدمها كل ١٠٠ شخص يقومون بعمليات محاسبية حوالى ١٠ آلات .

وقد أدى عدم الاعتماد على الوسائل الالية بدرجة كبيرة فى عمليات المحاسبة الى نتيجتين مهمتين : (١) أن عدد العاملين الذين يقومون بامساك الدفاتر واجراء العمليات الحسابية واعداد التقارير كان كبيرا ، (٢) أن درجة التفصيل والتحليل المحاسبى كانتا محدودتين .

ويجمع الكتاب السوفيت على أن اهم الخطوات للتوسع فى استخدام المحاسبة الآلية هو القرار الذى أصدره مجلس مؤسسات الشعب فى سنة ١٩٣١ تحت عنوان « ضمان الميكنة التامة للمحاسبة » وقد جاء فى هذا القرار :

« يجب تنظيم المحاسبة السوفيتية على أساس الاستخدام الشامل للوسائل الآلية ، وفى المرحلة الحالية ، لا يضمن الانتاج الجارى للالات الحاسبة فى هذا البلد الوفاء بمتطلبات التقدم التكنولوجى السريع فى جميع فروع المحاسبة ، وقد وافق مجلس مؤسسات الشعب على قرار يلزم المجلس الاعلى للاقتصاد القومى بأن يبدأ فورا فى تنظيم فرع جديد لانتاج الالات الحاسبة ، وابتداء من السنة التالية ، فان الانتاج الكبير لهذا النوع من الالات والاجهزة يجب أن يكون بمعدل يضمن الوفاء الكامل بالاحتياجات الفنية لجميع فروع المحاسبة خلال خمس سنوات » .

وتبين الجدول رقم (٤) انتاج الالات الحاسبة في الاتحاد السوفيتي في فترة ما قبل الحرب .

جـــدول رقم (٤) عدد الآلات المنتجة فى الاتحاد السوفيتى

السنة	آلات الجمع	آلات حاسبة	الآلات الحاسبة ذات المفاتيح	الالات ذات البطاقات المثقوبة			
				آلات التثقيب	آلات المراجعة	آلات الفرز	آلات التبويب
١٩٢٧—٢٨	٥٨٠٩	—	—	—	—	—	—
١٩٢٨—٢٩	٨٠٠١	—	—	—	—	—	—
١٩٢٩—٣٠	١٢٨٢٦	—	—	—	—	—	—
١٩٣١	٣٠١٣٧	—	—	—	—	—	—
١٩٣٢	٤١٣٦٣	—	١٧	—	—	—	—
١٩٣٣	٥٤٥٣٤	—	٤٧٢	—	—	—	—
١٩٣٤	٦٤٥٨٤	—	١٦٦٧	—	—	١٢٦	٨
١٩٣٥	٥٩٨٠٢	٣٤	٢٦٦٠	٣١	٥٤٤	—	١٠
١٩٣٦	٥٨٠٠٠	٣٠٠٠	١٢٣٧٠	٧٩٢	٢٠٩	٢٥٠	٤٨
١٩٣٧	(٦٤٠٠٠)	(٤٠٠٠)	(١٥٠٠)	(٤٠٠)	(٥٠٠)	(٢٧٥)	(٧٥)
١٩٣٨	حوالى						
١٩٣٩	٤٠٠٠٠	٢٥٠٠	—	—	—	—	—
١٩٤٠	في السنة						
١٩٤١	(١٥٠٠٠)	(٢٥٠)	(١٤٠٠)	—	—	—	(٨٥)

(١) الارقام الموضوعة بين قوسين هى ارقام متوقعة .
(٢) المصادر : مجمع من عدة مراجع سوفيتية بواسطة المؤلف .

ولم تكن واردات الاتحاد السوفيتى من الآلات الحاسبة فى فترة ما قبل الحرب كبيرة ، وكانت كلها مستوردة من الولايات المتحدة الامريكية ومن المانيا ، وبلغ عـدد الآلات الحاسبة المستوردة ، وآلات الجمع ، وآلات الجمع والرصد ، وآلات اعداد المستندات المحاسبية ، وآلات اعداد الفواتير ، حوالى ٣٠٠٠ آلة فى الفترة من ١٩٣٧ الى ١٩٣٩ ، كما أن عدد الآلات ذات البطاقات المثقوبة المستوردة بلغ ١٥٠٠ وحدة ، وكانت هذه الآلات مؤجرة بدلا من أن تكون مشتراه واعيد معظمها الى الولايات المتحدة الامريكية بعد سنة ١٩٣٦ .

وفى فترة ما بعد الحرب اصبح برنامج انتاج الآلات الحاسبة فى الاتحاد السوفيتى أكثر طموحا مما كان عليه فى فترة ما قبل الحرب ، فقد زاد عدد المصانع التى تقوم بانتاج الآلات الحاسبة عن مثلى ما كان عليه قبل الحرب .

وقد بلغ عدد الآلات الحاسبة فى الاتحاد السوفيتى فى أول يناير سنة ١٩٥٩ ، ١٨٤٤٣٦ آلة ، تتكون من الانواع التالية :

النـــــــــوع	العدد
الآلات ذات البطاقات المثقوبة	٢١٢٥٤
آلات الجمع	٨١٧٤٦
الآلات الحاسبة ذات العشرة مفاتيح	١٣٠٢١
آلات حاسبة	٥٩٢٧٥
آلات اعداد الفواتير	٦٢٨٨
آلات القيد والترحيل (آلات امساك الدفاتر)	٢٨٥٢

ونظرا الى ان عدد المشتغلين بالمحاسبة فى الاتحاد السوفيتى بلغ ١٫٨ مليون شخص فى هذا التاريخ ، فان معدل اســتخدام الآلات الحاسبة بلغ حــوالى ١٠ آلات لــكل ١٠٠ شخص من المشتغلين بالمحاسبة ، ومازال هذا المعدل اقل من هدف استخدام

الالات الحاسبة بمعدل يتراوح بين ١٥ و ٢٠ آلة لكل ١٠٠ شخص من المشتغلين بالمحاسبة طبقا للقرار الصادر في سنة ١٩٤٩ .

ويذكر أحد الكتاب السوفيت أن فترة استرداد الاستثمارات في الالات الحاسبة لا تزيد عن سنة ، بمعنى أن قيمة الاستثمارات في الالات الحاسبة تعادل الوفورات التى تنتج من استخدام هذه الالات في سنة واحدة ، كما أن الوفورات الناتجة عن استخدام الالات ذات البطاقات المثقوبة تعتبر وفورات كبيرة ، اذ تبلغ تكلفة المجموعة المتكاملة من هذه الالات حوالي ١٠٠٠٠٠ روبل ، وتبلغ اعباء استهلاك هذه الالات ما يقرب من ١٢٠٠٠ الى ١٥٠٠٠ روبل في السنة ، كما أن البطاقة الواحدة من البطاقات التي تستخدم في هذا النوع من الالات تكلف حوالي خمس روبل أي ٢٠ كوبيك ، وتكلفة البطاقات المستخدمة في السنة تبلغ حوالي ٤٠٠٠٠ روبل .

وبطبيعة الحال فان استخدام الالات الحاسبة سيؤدى الى الاقتصاد في عدد العاملين الذين يعهد اليهم القيام بعمليات المحاسبة مما يؤدى الى وفورات في الاجور ، ويبدو أنه من مصلحة السوفيت من الناحية الاقتصادية تصعيد استخدام الوسائل الآلية في عمليات المحاسبة ، بالاضافة الى أن استخدام الوسائل الآلية سيحسن من نوعية المحاسبة ويزيد من انتاجية المشتغلين بها .



الفصل السادس

المحاسبة فى مجالات التخطيط والادارة بالاتحاد السوفيتى : تلخيص

ليس هدفى من هذا العرض تقييم نظام المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى ، فذلك يعتبر طموحا أكثر من اللازم فى ضوء المعلومات المتوافرة لدينا . ولكن هدفى أكثر تواضعا ، فهو يرمى أساسا الى ابراز بعض السمات والملامح الرئيسية للنظام من خلال مراجعتى لكتاب المؤلف عن المحاسبة فى مجالات التخطيط والادارة بالاتحاد السوفيتى ، كما أنى لم اتناول جميع تفاصيل النظام المحاسبى السوفيتى ، فذلك ايضا يعتبر طموحا أكثر من اللازم . كما أنه من الضرورى أن اشير هنا الى أنه لم يكن من الممكن عرض النواحى المحاسبية فى عزلة عن النواحى الادارية والاقتصادية والتطور التاريخى ، والا فانها كانت تفقد أهميتها ومعناها .

ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية فى هذا العرض على النحو التـــالى :

التطور التاريخى

يمكن تفسير التطور التاريخى للمحاسبة فى الاتحاد السوفيتى بأنه اتباع لطريقة التجربة والخطأ فى سـبيل الوصـول بالنظام المحاسبى الى وضع أفضل يخدم أهداف التخطيط والادارة المركزية . ففى اعقاب الثورة السـوفيتية بدأ التفكير فى الاسـتغناء عن

امساك الدفاتر طبقا لنظام القيد المزدوج واستبدال وحدات النقد بوحدات عمل لقياس القيمة ، ولكن هذا النوع من التفكير لم يستمر لفترة طويلة ، واتخذ التطوير اتجاها آخر وهو أقلمة المحاسبة الراسمالية لخدمة الاقتصاد السوفيتى المخطط عن طريق اتباع مبدأ « خوزراشيت » الذى يحقق شبه استقلال مالى للوحدات الاقتصادية ، فطبقا لهذا المبدأ تعطى صفة الشركات للوحدات الاقتصادية وتخول سلطات استخدام الموارد المخصصة لها وابرام العقود والقيام بمختلف نواحى النشاط الاقتصادى ، ويتم تسوية معاملات الوحدة الاقتصادية مع باقى الوحدات الاخرى باستخدام النقود ، وبصفة عامة ، فانه من المفروض ان تغطى جميع النفقات الخاصة بالوحدة الاقتصادية من الايرادات التى تحققها .

خدمة اهداف التخطيط والرقابة المركزية

تعكس اجراءات المحاسبة بالاتحاد السوفيتى اثر التخطيط المركزى والرقابة المركزية بوضوح . فالمحاسبة فى الاتحاد السوفيتى لا تعتبر اداة للوفاء باحتياجات كل مشروع على حدة لاغراض الادارة الداخلية ، وانما تتسم بخاصية اكثر عمومية وهى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق التخطيط والرقابة من أعلى ، وقد أدى التركيز بصفة خاصة على وظيفة الرقابة واعطاء مكان الصدارة فى النظام المحاسبى لمتابعة تنفيذ أهداف الخطة الى صبغ المحاسبة فى المشروعات المختلفة بدرجة عالية من التوحيد والتنميط .

العلاقة بين محاسبة التكاليف والحسابات الاقتصادية

يتم تصميم نظم محاسبة التكاليف فى الاتحاد السوفيتى بحيث يمكن تحديد مجموعة من الارقام القياسية للتكلفة بالنسبة الى جميع مكونات الانتاج لخدمة اهداف الحسابات الاقتصادية .

وارقام التكاليف الناتجة تعكس مستويين للمحاسبة : (١) كل مشروع ، يقوم باستخراج تكلفة المخرجات الخاصة به على أساس تكلفة المدخلات التى يحصل عليها من الوحدات الانتاجية الاخرى ، (٢) ومع هذا فان التكاليف التى تنتج فى النهاية تتضمن أكثر من مجرد تجميع وتخصيص تكاليف المدخلات اثناء تدفق السلع خلال العمليات الانتاجية ، فعند نقاط متعددة فى النظام تقوم السلطات المركزية بتعديل التكلفة التى يتم حسابها بواسطة المشروعات عن طريق اضافة اعباء جديدة الى هذه التكلفة وعن طريق معالجة الاختلافات فى التكلفة بين المنتجين المتعددين عند نقطة تحويل المنتجات والتكلفة من وحدة اقتصادية الى أخرى .

ويقوم السوفيت بجزء كبير من عمليات التخطيط فى صورة عينية مثل احداث توازن كمى فى استخدام المواد الاولية ، وتخطيط العمالة على أساس حجم القوى العاملة ، كما أن سلطات التخطيط المركزى تتغاضى عن بعض مقاييس التكلفة والقيمة وتقوم بتوسيع مجال المفاضلة بين البدائل على أساس فنى بحت ، ومع هذا فان القياس المالى يدخل فى كل قرار اقتصادى عند نقطة معينة فى عمليات الحساب الاقتصادى نظرا الى أن أى فرد لا يكون فى هيئة التخطيط المركزى لن يمكنه الحكم على الآثار التى تترتب على اختياره بين البدائل الا على أساس الارقام القياسية العامة للتكلفة والقيمة ، وتعتبر عملية المفاضلة بين أشكال الانتاج أحد الموضوعات المهمة فى الكتابات السوفيتية ، ويتم المفاضلة بين أشكال الانتاج على أساس ترجمة اثر البدائل المختلفة على التكاليف المنتظرة .

ويتم تحديد نظام الاسعار بأكمله تقريبا فى الاتحاد السوفيتى على أساس ارقام التكلفة ودون تدخل من أى جهاز للسوق ، ويلاحظ أن معدلات الاضافة الى التكلفة بهدف تحديد الاسعار تختلف من صناعة الى أخرى ، فالسوفيت لم يقوموا ابدا بتسعير جميع المنتجات على أساس نسبة موحدة تضاف الى تكلفة المنتجات التى يتم حسابها على مستوى المشروع .

المحاسبة عن الاستهلاك

ادت عمليات التقويم الجزئية المتتابعة للأصول الثابتة المتخذة من حين الى آخر خلال معظم التاريخ السوفيتى ، الى أن تكون القيمة الدفترية للاصول الثابتة غير معبرة عن قيمة هذه الاصول. فبعض الاصول الثابتة التى تقترب من أن تكون متماثلة ، قد تظهر فى دفاتر المشروعات المختلفة أو فى دفاتر المشروع نفسه بقيم مختلفة عن بعضها البعض تماما . وذلك يتوقف على سنة الحصول عليها ، وما اذا كانت محلية أم مستوردة ، وما اذا كان قد تم مسها باستخدام طريقة التعاقد أو طريق الحساب الخاص ، وما اذا كان قد مسها اعادة التقويم أم لا ، وقد أدت هذه العوامل مجتمعة الى عدم تجانس تقويم بنود الاصول الثابتة .

ولمعالجة هذه العيوب ، تقرر وضع خطة لاجراء عملية اعادة تقويم شاملة للاصول الثابتة فى الاقتصاد السوفيتى بأكمله على أساس القيمة الاستبدالية لهذه الاصول ، ونفذت الخطة فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٠ ، كما كان الهدف من اعادة التقويم ، الى جانب تبيان القيمة الحقيقية للاصول الثابتة ، جرد هذه الاصول للتأكد من أن القيمة الدفترية تعبر عن أصول موجوده فعلا .

ويتكون معدل استهلاك الاصول الثابتة المستخدم فى المشروعات السوفيتية من عنصرين : (١) عنصر يرمى الى استعاضة قيمة الاصل الثابت ، (٢) وعنصر يرمى الى احتجاز الموارد اللازمة للقيام بالاصلاحات الرأسمالية للاصل خلال فترة الاستخدام ، ويتم تحويل المبالغ التى تقابل العنصر الاول الى السلطات المركزية حيث يتم ادماجها فى اعتماد مركزى لتمويل الاستثمارات . وكان يتم معالجة العنصر الثانى بالطريقة نفسها ، ولكن فى سنة ١٩٣٨ تغيرت الاجراءات بحيث تترك الاموال المقابلة للعنصر الثانى من الاستهلاك تحت تصرف المشروعات . والهدف من ذلك هو تمويل

الاصلاحات الرأسمالية فى المشروعات المختلفة من الموارد الذاتية لهذه المشروعات .

ونظرا الى أهمية الرقابة المحكمة من أعلى ، فان معدلات الاستهلاك فى الاتحاد السوفيتى يتم تحديدها بواسطة السلطات المركزية وتخصص للمشروعات المختلفة .

وحتى سنة ١٩٣٨ كان يتم تحديد معدل مستقل لاستهلاك كل مجموعة من مجموعات الاصول بحسب متوسط الحياة الانتاجية للاصول التى تضمها كل مجموعة ، وابتداء من سنة ١٩٣٨ أصبح حساب الاستهلاك يتم على أساس معدل واحد للمشروع بأكمله يعكس هيكل الاصول الثابتة فى المشروع ومتوسط الحياة الانتاجية لها . وفى الفترة التى اعقبت الحرب العالمية الثانية صدرت تعليمات للوزارات لتحديد معدلات اكثر دقة لاستهلاك الاصول الثابتة وتم تحديد معدلات جديدة وبدىء بتنفيذها فعلا اعتبارا من أول يناير سنة ١٩٦٣ .

الرقابة على المخزون السلعى

تميزت اجراءات تحقيق الرقابة على المخزون السلعى فى الاتحاد السوفيتى بالرغبة فى اتباع نظام مركزى مطلق . والاساس فى نظام الرقابة أن تحدد معدلات طبيعية لبنود المخزون السلعى لكل مشروع ، والوسيلة التى تتخذ حتى تلتزم المشروعات بالمعدلات الطبيعية ، هى تحديد مقدار الموارد المتاحة للمشروعات لتمويل الكميات التى يحتفظ بها من المخزون السلعى ، وقد تأثرت اجراءات اعداد وتبويب الميزانية العمومية للمشروع السوفيتى بدرجة كبيرة بمتطلبات تسهيل نظام الرقابة على المخزون السلعى اذ يتم تبويب الميزانية بحيث يمكن حساب قيمة الموارد التى يمكن

استخدامها فى تمويل المخزون السلعى بسهولة وتظهر هذه القيمة على سطر مستقل فى كشف المركز المالى .

ولم يكن يقتصر الامر على تحديد معدل تجميعى واحد لجميع أنواع المخزون السلعى فى المشروع ، وانما كانت السلطات العليا تقوم بتحديد معدلات تفصيلية ايضا لكل نوع من أنواع المخزون فى المشروعات المختلفة .

وفى عملية اعادة تنظيم الصناعة فى سنة ١٩٥٧ تم تجميع معدلات المخزون السلعى فى ثلاث مجموعات فقط حتى تكــون مؤشرات الرقابة أكثر عمومية ، وينـــادى بعض الكتاب الســوفيت بقصر معدلات الرقابة على معدل واحــد عن طريق تحديد هدف واحد للمخزون السلعى لكل مايعادل روبل من الانتاج .

مستقبل المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى

هناك عوامل متعددة تعمل للتأثر فى الاقتصـــاد الســوفيتى ، ومن المحتمل جدا أن يكون لهــذه العوامل تأثــير كبير فى تطويــر المحاسبة وان تؤدى الى تحسينات كبيرة ، وأول هذه العوامل هو زيادة ميكنة المحاسبة ، ولاشك أن ذلك سيجعل من الممكن الاسراع فى عمليات المحاسبة وامكان الحصول على تفاصيل أكثر ، وربما أدى ذلك الى اعادة تصــميم النظام المحــاسبى بأكمله ليــلائم الاستخدام الشامل للوسائل الالية .

والعامل الثانى ، أن المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى قد خضعت فى الآونة الاخيرة الى قدر كبير من التغيرات مستقى من مصادر أجنبية . والخط العام الذى ينادى به النظام هو أن السوفيت يجب أن يتعلموا قدر الامكان من العالم الخارجى ، وأحد الامثلة على الاستفادة من هذه السياسة هو اهتمام السوفيت بتقرير فريق الكفاية الانتاجية تحت اشراف منظمة الشركات الاقتصادية الاوربية التى قامت بعمل

استقصاء عن المحاسبة والادارة فى الولايات المتحدة الامريكية ، فقد قامت مجموعات مختلفة من المتخصصين الاوربيين بزيارة المصانع الامريكية لدراسة طرق الادارة فيها ، وأعدت احدى هذه المجموعات تقريرا عن انطباعها فى كتيب بعنوان « المحاسبة الادارية فى الولايات المتحدة الامريكية » وقد تم عرض وتحليل هذا الكتاب فى مجلة سوفيتية وترجم فى طبعة كبيرة ونشر فى الاتحاد السوفيتى .

واخيرا ، فان اعلان السوفيت عن تصميمهم لجعل المحاسبة اكثر فائدة كاداة للادارة فى المستويات الادارية الدنيا ، قد يجد المجال المناسب فى المستقبل ليصبح حقيقة واقعة ، وسيعكس مستقبل المحاسبة بالضرورة تطوير التنظيم الاقتصادى السوفيتى .



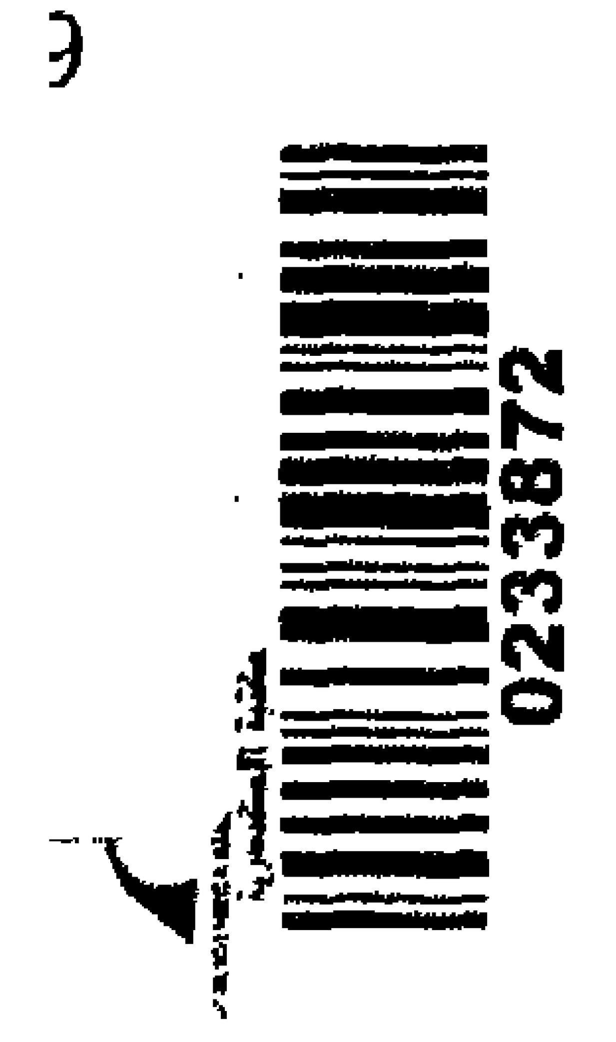
الفهـــرس

مطابع مؤسسة الاهرام

مكتبة الأهرام الاقتصادى

ملاحق عام ١٩٦٧

- اللائحة الموحدة للعاملين بالبنوك (ملحق ١٥ يناير ١٩٦٧)
  تقـــديم فتحى رضـــوان
- النظام المحاسبى الموحد (ملحق ١٥ فبراير ١٩٦٧)
  تقـــديم السيد / حسين الشافعى
  نـائب رئيس الجمهوريـــة
- التامينات الاجتماعية فى ج.ع.م (ملحق أول مارس ١٩٦٧)
  بقـــلم محمود رشـاد الحـــداد
- دليـــل الضرائب (ملحق ١٥ مارس ١٩٦٧)
- الجرائم الاقتصادية (ملحق اول أبريل ١٩٦٧)
  تقديم ومراجعة الدكتور جمال العطيفى
- التمويل المحـلى (ملحق ١٥ أبريل ١٩٦٧)
  بقـلم الـدكتور عبـد المنعم فـوزى
- دليـل العاملين فى القطاع العـام (ملحق أول مايو ١٩٦٧)
  بقـــلم محمود رشـاد الحـــداد
- مصادر الأموال واستخداماتها فىالبنوك التجارية (ملحق١٥ أكتوبر١٩٦٧)
  بقلم الدكتور محمـــد عباس حجازى
- البلاستيك فى التكنولوجيا الحديثة (ملحق ١٥ نوفمبر ١٩٦٧) .
  بقلم الدكتور أحمـــد على المـــريان
- دليـل المعاشات (ملحق ١٥ ديسمبر ١٩٦٧) .
  بقـــلم محمود رشـاد الحـــداد



مطابع مؤسسة الاهرام